بسم الله الرحمن الرحيم

جامعة آل البيت

كلية المال والأعمال

قسم المحاسبة



رسالة ماجستير بعنوان

" مدى التزام شركات النفط الكويتية بمعيار الإبلاغ المالي رقم (6): الكشف عن المصادر الطبيعية وتقييمها ".

" The Extent of The Commitment of The Kuwaiti Oil Companies by Applying Financial Reporting Standard Number (6) : Detection of Natural Resources and Evaluation".

إعداد

الطالب: أحمد ارشيد حمد العازمي

الرقم الجامعي: 1320504023

بإشراف

أ. د غسان المطارنة

قُدِّمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة في جامعة آل البيت، المفرق، الأردن.

2015

تفويـــض

أنا **أحمد ارشيد حمد العازمي** أفوض جامعة آل البيت بتزويد نسخ من رسالتي ورقياً وإلكترونياً للمكتبات، أو المنظمات، أو الهيئات والمؤسسات المعنية بالأبحاث والدراسات العلمية عند طلبها.

الإسم : **أحمد ارشيد حمد العازمي**

التاريخ:..............................

التوقيع:.........2015/7/22.........

تعهـــــد

أنا الطالب **أحمد ارشيد حمد العازمي** أعلن بأنني قد التزمت بقوانين جامعة آل البيت وأنظمتها وتعليماتها وقراراتها السارية المفعول الخاصة بإعداد رسائل الماجستير عندما قمت بإعداد رسالتي، وذلك بما ينسجم مع الأمانة العلمية وكافة المعايير الأخلاقية المتعارف عليها في كتابة الرسائل العلمية. كما أنني أعلن بأن رسالتي هذه غير منقولة أو مستلة من رسائل أو كتب أو أبحاث أو أي منشورات علمية تم نشرها أو تخزينها في أي وسيلة اعلامية، وتأسيساً على ما تقدم فإنني أتحمل المسؤولية عما سبق ذكره.

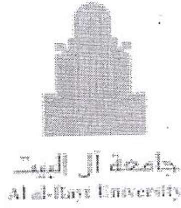
التوقيع:

بسم الله الرحمن الرحيم

جامعة آل البيت

كلية المال والأعمال

قسم المحاسبة



رسالة ماجستير بعنوان

" مدى التزام شركات النفط الكويتية بمعيار الإبلاغ المالي رقم (6): الكشف عن المصادر الطبيعية وتقييمها ".

" The Extent of The Commitment of The Kuwaiti Oil Companies by Applying Financial Reporting Standard Number (6) : Detection of Natural Resources and Evaluation".

إعداد

الطالب: احمد ارشيد حمد العازمي

أعضاء لجنة المناقشة:		التوقيع
1- أ. د. غسان المطارنة / أستاذ / تدقيق وتحليل مالي	مشرفاً ورئيساً	....
2- أ. د. محمد ياسين رحاحلة / أستاذ / تدقيق وتحليل مالي	عضواً داخلياً	....
3- د. حسين محمد الرباع / أستاذ مساعد / تدقيق وتحليل مالي	عضواً داخلياً	....
4- د.ة لينا هاني وراد / أستاذ مشارك / تدقيق وتحليل مالي	عضواً خارجياً	....

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة في جامعة آل البيت، المفرق، الأردن.

نوقشت وأوصي بإجازتها بتاريخ 2015/7/22م

الإهـــداء

أهدي هذا العمل

إلى من أفنى حياته في سبيل ان نعيش كراماً

والديّ العزيز

إلى من سهرت لكي ارتاح واعطت لكي انجح

إلى أعزّ الناس،

إلى أمي

إلى رفاق دربي اخواني واخواتي ....

إلى كلّ من ساهم في إخراج هذا العمل........

الشكر والعرفان

الحمد لله والصلاة والسلام على رسول الله سيدنا محمد وعلى اله وصحبة ومن تبعه بإحسان إلى يوم الدين، وبعد.

فإنني أتوجه بجزيل الشكر وعظيم الإمتنان إلى الأستاذ الدكتور غسان فلاح المطارنة، حيث تفضل بقبول الإشراف على هذه الرسالة، وتقدم بالتوجيهات والإرشادات القيمة حتى ظهرت الرسالة بهذا الشكل، كما أتوجه بالشكر الجزيل إلى أساتذتي أعضاء لجنة المناقشة لقبولهم المشاركة في مناقشة الرسالة، وعلى توجيهاتهم القيمة ، كما أشكر الأساتذة محكمي الاستبانة على إرشاداتهم وتوجيهاتهم القيمة والشكر الجزيل إلى كل من سهل إنجاز هذا العمل المتواضع، والشكر للقائمين على جامعة آل البيت، وفق الله الجميع لما فيه الخير والصلاح.

الباحث

قائمة المحتويات

قائمــة الجداول

قائمـة الملاحق

قائمة المصطلحات واختصاراتها

	الاختصار	المصطلح باللغة الانجليزية	المصطلح باللغة العربية
1	GAAP	.Generally Accepted Accounting Principle	مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.
2	FASB	Financial Accounting Standards Board.	مبادئ المحاسبة المالية الأمريكية.
3	AICPA	American Institute Of Certified Public Accountants.	معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي.
4	IFRS	International Financial Reporting Standards.	معايير الإبلاغ المالي الدولية.
5	IAS	International Accounting Standards.	معايير المحاسبة الدولية.

ملخص الدراسة

" مدى التزام شركات النفط الكويتية بمعيار الإبلاغ المالي رقم (6): الكشف عن المصادر الطبيعية وتقييمها ".

إعداد الطالب احمد العازمي، إشراف الأستاذ الدكتور غسان المطارنة

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى التزام شركات النفط الكويتية بالمتطلبات المحاسبية ومتطلبات الإفصاح حسب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (6)،" الكشف عن الموارد الطبيعية وتقييمها". ومن اجل تحقيق أهداف الدراسة فقد تم إتباع المنهج الوصفي التحليلي، وتم تطوير استبانة تناولت محاور الدراسة وعددها أربعة محاور بواقع (29) سؤالا، تم توزيع الاستبانة على وحدة التحليل وهم المدراء الماليون ومدراء التدقيق الداخلي ومحاسبي قسم المحاسبة العامة والمدققين الداخليين في شركات النفط الكويتية، وقد تم تحصيل (56) استبانة صالحة للتحليل الإحصائي حيث تم استخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS، وقد استخدم الباحث العديد من الأساليب الإحصائية اللازمة للتحليل منها اختبار T–TEST، وقد كانت أهم نتائج الدراسة أن هناك التزام بدرجة عالية من شركات النفط الكويتية بالمتطلبات المحاسبية حسب متطلبات معيار الإبلاغ المالي رقم (6)، الكشف عن الموارد الطبيعية وتقييمها ، وأن شركات النفط الكويتية تلتزم بمتطلبات الإفصاح الواردة في معيار الإبلاغ المالي رقم (6)، وكانت درجة الالتزام بمتطلبات الإفصاح مرتفعة.

وفي ضوء نتائج الدراسة فان أهم توصيات الدراسة كانت: أن تعمل إدارات شركات النفط الكويتية على تفعيل دور الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي في مجال التأكيد على الحفاظ على مستويات الالتزام بمتطلبات المحاسبة والإفصاح حسب معيار الإبلاغ المالي رقم (6): الكشف عن الموارد الطبيعية وتقييمها.

الكلمات المفتاحية: معيار الإبلاغ المالي رقم (6)، الإفصاح، شركات النفط الكويتية.

" The Extent of The Commitment of The Kuwaiti Oil Companies by Applying Financial Reporting Standard Number (6) : Detection of Natural Resources and Evaluation".

Preparation By: Ahmed Al- Azmi ،Supervisor:Prof Ghassan Al-Matarneh.

Abstract

This study aimed to identify the extent of the commitment of the Kuwaiti oil companies accounting requirements and disclosure requirements according to IFRS No. 6, " Exploration For And Evaluation Of Mineral Resources ", In order to achieve the objectives of the study were to follow the descriptive analytical method, has been developed to identify study examined axes and number four by (29) Question, The questionnaire was distributed to the unit of analysis they Financial Managers and directors of internal audit and accounting general accounting department and internal auditors in the Kuwaiti oil companies, The collection (56) to identify valid for statistical analysis was used the Statistical Package for Social Sciences program spss, has been used many of the necessary statistical methods for analysis of which test T-TEST researcher, was the most important Results of the study include:

1. that there is a high degree of commitment to the Kuwaiti oil companies accounting requirements according to the standard financial reporting requirements No. (6), for the detection and evaluation of natural resources.
2. that the Kuwaiti oil companies committed to the disclosure requirements contained in the standard financial reporting number (6), and the degree of commitment to disclosure requirements are high.

   In light of the results of the study, the most important recommendations of the study : that there should be Kuwaiti oil companies to activate the internal control systems and internal audit to maintain the disclosure of financial reporting standards no.6 levels.

Keywords: International Financial Reporting Standard Number (6), Disclosure, The Kuwaiti Oil Companies.

الفصل الأول

الإطار التمهيدي للدراسة والدراسات السابقة

1/1 المقدمة

2/1 مشكلة الدراسة

3/1 أهداف الدراسة

4/1 أهمية الدراسة

5/1 فرضيات الدراسة

6/1 التعريفات الاصطلاحية

7/1 الدراسات السابقة

الفصل الأول

الإطار التمهيدي

1/1 المقدمة

إن العالم في العصر الحديث يتجه إلى تعزيز المنظومة المالية في جميع القطاعات الاقتصادية، على المستوى المحلي والإقليمي، كما أن الاهتمامات في مجالات المحاسبة والتدقيق والرقابة أخذت تنحو منحا كبيرا تجاه حوكمتها وضبطها وتأطيرها بإطار يُمكِن الشركات من العمل ضمن منظومة عمليات متكاملة تسعى إلى تحقيق الأهداف المرسومة والموضوعة، لذلك فان الأنظمة المحاسبية في الشركات يجب أن تعمل لتحقيق هذه الغاية، وان إتباع الشركات لمعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية من الممكن أن يحقق هذا الهدف لكون هذه المعايير وضعت لتفعل الأنظمة المحاسبية، من خلال وضعها لمعايير محاسبة تتمتع بالدقة في صياغتها وبالكفاءة في مخرجاتها.

تُعَدُ معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية تعد من ضمن منظومة العمل الدولي التي تهدف إلى تحقيق أهداف عديدة من أهمها التوحيد والتكامل في سياسات وإجراءات النظام المحاسبي، مما يجعل علم المحاسبة من العلوم المؤثرة على الصعيد الدولي، ويعد قطاع النفط في العالم من أهم القطاعات على الإطلاق كونه يعود بمردود مادي مرتفع جدا، وأيضا تعتمد عليه اقتصاديات كثير من الدول ومنها دولة الكويت بشكل أساسي، ومن منظور محاسبي فان المختصين في الكويت عملوا على إلزام جميع الشركات المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية

بتبني معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، وقد اعتمدت دولة الكويت هذه المعايير بموجب قرار رقم (10) لسنة 2011 الصادر عن هيئة أسواق المال الكويتية[1].

ويرى الباحث ضرورة تبني شركات النفط الكويتية لمعيار الإبلاغ المالي رقم (6)، من حيث الالتزام بالمتطلبات المحاسبية ومتطلبات الإفصاح، وأن الالتزام التام بالمعيار يعطي القوائم المالية المنشورة صفة العالمية ويمنح البيانات المالية مصداقية وموثوقية أكثر مما لو لم تلتزم شركات النفط الكويتية بمتطلبات معيار الإبلاغ المالي رقم (6).

2/1 مشكلة الدراسة

إن المشكلة الأساسية التي يسعى الباحث إلى إيجاد حلول مناسبة حولها، تتمثل في البحث في كيفية قيام شركات النفط الكويتية بإعداد بياناتها المالية، سيما إن هناك معايير محاسبية مختلفة تحكم العمل المحاسبي وإعداد البيانات المالية في شركات النفط، وبصدور معيار الإبلاغ المالي رقم (6) " الكشف عن الموارد الطبيعية وتقييمها"، فان الباحث يبحث في مدى الالتزام بتطبيق هذا المعيار في شركات النفط الكويتية من حيث المحاسبة والإفصاح عن بياناتها المالية المنشورة، ذلك وأن هيئة أسواق المال الكويتية أصدرت بيانات لجميع الشركات المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية بضرورة تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية، وعلية فانه يمكن صياغة مشكلة الدراسة في التساؤلات الآتية:

1 -هل تلتزم شركات النفط الكويتية بالمتطلبات المحاسبية الرئيسة التي تضمنها معيار الإبلاغ المالي رقم (6): الكشف عن المصادر الطبيعية وتقييمها؟

ومن خلال المشكلة الرئيسة يتم اشتقاق المشاكل الفرعية الآتية:

[1] سوق الكويت للأوراق المالية (2013)، الكويت. http://www.kse.com.kw/A/..

أ - هل تلتزم شركات النفط بالاعتراف المبدئي بتكاليف الاستكشاف والتنقيب حسب متطلبات معيار الإبلاغ المالي رقم (6)؟

ب - هل تلتزم شركات النفط الكويتية بالمعالجة المحاسبية لتكاليف الاستكشاف والتنقيب عن النفط حسب متطلبات معيار الإبلاغ المالي رقم (6)؟

ت - هل تلتزم شركات النفط الكويتية بالمعالجة المحاسبية لنضوب النفط حسب متطلبات معيار الإبلاغ المالي رقم (6)؟

2 - هل تلتزم شركات النفط الكويتية بالإفصاح حسب متطلبات معيار الإبلاغ المالي رقم (6)؟

3 - هل هناك فروقات ذات دلالة إحصائية حول مدى التزام شركات النفط الكويتية بمتطلبات معيار الإبلاغ المالي تعزى للمتغيرات الديموغرافية (المؤهل العلمي، التخصص ، الخبرة، المسمى الوظيفي، عدد الدورات في مجال معايير المحاسبة والإبلاغ المالي)؟

3/1 أهداف الدراسة

من خلال التمعن في مشكلة الدراسة والتأكد من إن هناك مبررات للبحث في هذا الموضوع فانه يمكن صياغة أهداف الدراسة في النقاط الآتية:

1 -التعرف على معيار الإبلاغ المالي رقم (6)، وعلى المحاور الأساسية التي تضمنها هذا المعيار.

2 -التأكد من مدى التزام شركات النفط الكويتية بالمحاسبة والإفصاح عن محاسبة النفط حسب متطلبات معيار الإبلاغ المالي رقم (6).

3 -التعرف فيما إذا كان هناك فروقات ذات دلالة إحصائية في إجابات عينة الدراسة حول مدى التزام شركات النفط الكويتية بمتطلبات معيار الإبلاغ المالي رقم (6)، تعزى للمتغيرات الديموغرافية والوظيفية لعينة الدراسة (المؤهل العلمي، التخصص ، الخبرة، المسمى الوظيفي، عدد الدورات في مجال معايير المحاسبة والإبلاغ المالي).

4/1 أهمية الدراسة

تنبع أهمية الدراسة من ضرورة التزام شركات النفط بالمحاسبة والإفصاح عن النفط ضمن إطار معايير الإبلاغ المالي الدولية، حيث أصدرت هيئة أسواق المال الكويتية تعليمات تحث جميع الشركات المدرجة في سوق الكويت المالي بالالتزام بمعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية وقد اعتمدت دولة الكويت هذه المعايير بموجب قرار رقم (10) لسنة 2011 الصادر عن هيئة أسواق المال الكويتي، بتاريخ 13-6-2011 هيئة أسواق المال الكويتية (2013).

كما تكمن أهمية الدراسة من رغبة إدارات شركات النفط في أن تكتسب صفة العالمية في إعداد بياناتها المالية السنوية وبذلك فإنها سوف تواكب احدث التطورات في مجال العمل المحاسبي وكذلك فان درجة الموثوقية في البيانات المالية سوف تتحسن وان رأي المستثمرين في السوق المالي سوف يكون أفضل وأكثر اطمئنانا مما يعزز عملية الاستثمار في الشركة ومما يحسن من مركزها التنافسي في السوق المالي.

5/1 فرضيات الدراسة

من خلال تحليل ودراسة مشكلة الدراسة فانه يمكن اشتقاق الفرضيات الآتية:

الفرضية الرئيسة الأولى: لا تلتزم شركات النفط الكويتية بالمتطلبات المحاسبية الرئيسة التي تضمنها معيار الإبلاغ المالي رقم (6):(الكشف عن المصادر الطبيعية وتقييمها).

ومنها يتم اشتقاق الفرضيات الفرعية الآتية:

الفرضية الفرعية الأولى: لا تلتزم شركات النفط بالاعتراف المبدئي بتكاليف الاستكشاف والتنقيب حسب متطلبات معيار الإبلاغ المالي رقم (6).

الفرضية الفرعية الثانية: لا تلتزم شركات النفط الكويتية بالمعالجة المحاسبية لتكاليف الاستكشاف والتنقيب عن النفط الواردة ضمن معيار الإبلاغ المالي رقم (6).

الفرضية الفرعية الثالثة: لا تلتزم شركات النفط الكويتية بالمعالجة المحاسبية لنضوب النفط حسب متطلبات معيار الإبلاغ المالي رقم (6).

الفرضية الرئيسة الثانية: لا تلتزم شركات النفط الكويتية بالإفصاح حسب متطلبات معيار الإبلاغ المالي رقم (6).

الفرضية الرئيسة الثالثة: لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة الإحصائية ($0.05 \geq \alpha$) حول مدى التزام شركات النفط الكويتية بمتطلبات معيار الإبلاغ المالي تعزى للمتغيرات الديموغرافية (المؤهل العلمي، التخصص، الخبرة، المسمى الوظيفي، عدد الدورات في مجال معايير المحاسبة والإبلاغ المالي).

6/1 مصطلحات الدراسة

الإفصاح: هو عبارة عن عرض وتقديم البيانات والمعلومات الخاصة بنشاطات وفعاليات الوحدة الاقتصادية الى الاطراف المستفيدة منها بصورة كاملة وملاءمة وفي الوقت المناسب لغرض مساعدتهم على اتخاذ القرار المناسب (سعادة، 2008، ص20).

معيار الإبلاغ المالي رقم (6): (الكشف عن المصادر الطبيعية وتقييمها)**:** وهو احد معايير الإبلاغ المالي الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في 2006/1/1م، وقد جاء المعيار لوضع إرشادات عن المعالجة المحاسبية عن الموارد الطبيعية. (أبو نصار وحميدات،2013، ص709).

7/1 الدراسات السابقة:

1/7/1 الدراسات السابقة العربية:

1 - دراسة (عبدالله، 2011) بعنوان " الاعتراف بالإيراد وأثره على قياس الدخل لشركات النفط بالسودان دراسة حالة شركة سودابت المحدودة ".

هدفت هذه الدراسة إلى التحقق من الآتي: المفاهيم المختلفة للإيراد في ظل المعايير المحاسبية، الطرق المختلفة للاعتراف بالإيراد والظروف الملاءمة لكل طريقة، أهمية إتساق السياسة المحاسبية ودورها في تحقيق أهداف المشروع، الآثار المترتبة على المركز المالي وقائمة الدخل نتيجة سياسة الاعتراف بالإيراد. ولإثبات الفرضيات انتهج البحث المنهج الاستنباطي لتحديد محاور الدراسة ووضع الفروض والمنهج الاستقرائي لاختبار مدى صحة الفروض والمنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة والمنهج الوصفي التحليلي القائم على الدراسة التطبيقية لشركة

سودابت المحدودة لاختبار مدى صحة الفروض، وقد خلصت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها: انه لا يمكن التخلص من عدم التأكد بصورة مطلقة عند نقطة الاعتراف بالإيراد وإن قيام المنشأة بالاعتراف بالإيراد وإثباته بالدفاتر في مواجهة درجة كبيرة من عدم التأكد سوف يترتب عليه صعوبة حساب دخل مستقر، بالإضافة إلي صعوبة تخصيص الإيرادات للفترات المالية المتعلقة بها، وأن نشأة الاعتراف بالإيراد في ظل حالات عدم التأكد التام يعنى الخروج عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمتعلقة بالإيراد في الفكر المحاسبي، كلما كانت نقطة الاعتراف بالإيراد عند درجة قليلة نسبياً من عدم التأكد كلما أدى ذلك إلي ابتعاد الشركة عن نقطة الخطر والاقتراب من نقطة الأمان الإيرادي، ومن أهم التوصيات التي رأت الدراسة الاهتمام بها: ضرورة الفصل بين واقعه الاعتراف بالإيراد وواقعه تحقق الإيراد محاسبيا من حيث الآثار المحاسبية المترتبة على كل منهما فيما يتعلق بالإثبات في الدفاتر وتحميل الفترة المالية بنصيبها من الإيرادات بصورة موضوعية على كل معدي القوائم المالية إتباع الأسس السليمة والحس المهني لتحديد النقطة الهامة والتي تزداد عندها درجة التأكد من تحقق الإيراد. القيام بالمزيد من الدراسات من اجل وضع معيار للاعتراف يشمل الصناعات الإستخراجية (مثل الذهب والنفط) والزراعية.

2 - دراسة(المطيري، 2011) بعنوان " تحليل وتقييم الأداء المالي لمؤسسة البترول الكويتية".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى امتلاك مؤسسة البترول الكويتية للآليات والأساليب المناسبة في أدائها المالي التي تؤهلها للقيام بواجباتها، إضافة إلى معرفة المعوقات التي تحول دون امتلاك تلك الآليات، وذلك بدراسة مقومات ومعايير الأداء المالي الجيد والتعرف على مدى توفرها في المؤسسة، وذلك من وجهة نظر المديرين الماليين والمحاسبين في المؤسسة وتكون مجتمع الدراسة من شركات البترول الكويتية أما عينة الدراسة فتكونت من (248) من

المدراء الماليين والمحاسبين في هذه الشركات، وقام الباحث بتصميم وتطوير استبانه وزعت على عينة الدراسة وتم استخدام برنامج الحزم الإحصائية SPSS لتحليلي البيانات واختبار الفرضيات، وقد تم اختبار الفرضيات بواسطة إختبار T-Test وكانت أهم نتائج الدراسة إن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين التغيرات التي تطرأ على المعايير الخاصة بالعمل في قطاع النفط وبين الأداء المالي، كما إن هناك علاقة بين التحديث والتطوير وبين الأداء المالي في شركات النفط الكويتية.

3 -دراسة (المطيري، 2011) بعنوان " أثر محاسبة المسؤولية على ربحية شركات النفط الكويتية".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على اثر محاسبة المسؤولية الاجتماعية على ربحية شركات النفط الكويتية، ويتكون مجتمع الدراسة يتكون من شركات النفط الكويتية المدرجة في سوق الكويت المالي، وكانت عينة الدراسة من المدراء الماليون والمحاسبون الذين يمارسون العمل المحاسبي وقد اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي من خلال جمع البيانات من مصادرها الأولية والثانوية، ومن خلال استخدام برنامج الحزم الإحصائية SPSS فقد تم استخدام أسلوب الانحدار البسيط للتعرف على هذا الأثر، وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج كان أهمها: وجود أثر لمحاسبة المسؤولية على ربحية شركات النفط الكويتية، وكما كانت أهم نتائجها أيضا، قيام شركات النفط الكويتية بتوضيح أهمية تطبيق محاسبة المسؤولية للجهات العليا.

4 -دراسة (سمية، 2010) بعنوان " آثار تقلبات أسعار الصرف على العائدات النفطية – حالة الجزائر–".

هدفت هذه الدراسة إلى الوقوف على العلاقة التي تربط تقلبات الدولار بارتفاع أو انخفاض أسعار النفط، كما هدفت الدراسة أيضا إلى دراسة إمكانية تسعير النفط بغير الدولار نظرا للمشاكل التي يعاني منها الاقتصاد لأمريكي في الوقت الراهن و تداعيات الأزمة المالية العالمية وقد استخدم الباحث المنهج النظري من خلال تتبع أسعار صرف العملات الأجنبية وخاصة الدولار في مقابل تتبع أسعار النفط، وقد اعتمد الباحث على الأطروحات وبيانات البنك المركزي الجزائري في جمع البيانات المتعلقة بقطاع النفط، وكذلك تقارير منظمة الأوابك المختصة بالنفط، وقد توصلت الدراسة إلى أن الجزائر تعتبر المحروقات هي القطاع الرئيسي في توفير مصادر التنمية وإنعاش الاقتصاد.

5 -دراسة (الهيثمي،2009) بعنوان " دراسة وتقويم النظم المحاسبية المتبعة في شركات البترول العاملة في اليمن".

هدفت هذه الدراسة إلي التعرف على النظم المحاسبية النفطية المستخدمة في شركات النفط في اليمن، وتكون مجتمع الدراسة من المدراء الماليين والمراجعين والمحاسبين في مكاتب المراجعة والتدقيق والإدارة العامة للحسابات النفطية بوزارة النفط والمعادن وكان عددهم (300) محاسباً ومراجعا وتكونت عينة الدراسة من (60) محاسبا ومراجعا تم اختيارهم عشوائياً ليمثلوا عينة الدراسة حيث وزعت استبانه الدراسة على (60) فرداً وتم استعادة (55) استمارة وألغيت (4) استمارات لعدم استيفاء البيانات وتم اعتماد 51 استمارة لغرض التحليل استخدم الباحث لتحقيق أهداف دراسته عدة مناهج وهي المنهج الوصفي والاستقرائي لتحديد الإطار النظري

والمفاهيمي للدراسة، المنهج الاستنباطي لتأطير فكرة إثبات الفروض، المنهج التحليلي لغرض الدراسة التطبيقية المنهج التاريخي لتتبع نشأة النفط واستكشاف النفط في اليمن والتطور التاريخي لمحاسبة البترول والدراسات السابقة. واستخدم الباحث برنامج التحليل الإحصائي (SPSS)وذلك لتحليل البيانات بغرض معرفة المؤشرات بوجود علاقة أو تأثير بين متغيرات الدراسة لاختبار صحة أو عدم صحة فرضيات الدراسة.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن الخصائص التي تتميز بها صناعة النفط جعلها ذات طبيعة خاصة تختلف بشكل جوهري عن الصناعات الأخرى، مما أدى إلى اختلاف الممارسات المحاسبية في شركات النفط عن الممارسات المحاسبية في الصناعات الأخرى، كما أن هذه الخصوصية أدت إلى عدم ملاءمة وصعوبة تطبيق بعض فروض ومبادئ المحاسبة عليها، وأن اختلاف الطرق المحاسبية المستخدمة في شركات البترول لمعالجة تكاليف الاستكشاف والتنقيب أثر بشكل كبير على تحديد نتيجة النشاط.

6- دراسة (الحسيني، 2009) بعنوان " مدى تطبيق المحاسبة البيئية في شركات البترول الكويتية".

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق المحاسبة البيئية في شركات البترول الكويتية، وبيان مدى أدراك إدارات الشركات لأهمية تطبيق المحاسبة البيئية، وتحديد أ هم الصعوبات التي تواجه تط بيقها، وتكون مجتمع الدراسة من (10) شركات نفط، وتم تصميم وتطوير استبانه وزعت على أقسام المحاسبة بواقع (7) استبانات لكل شركة، وقد تم استعادة (54) استبانه قابلة للتحليل، وقد اعتمدت الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المالية لتحقيق أهداف الدراسة، وقد كانت أهم نتائج الدراسة أنه لا يتم تطبيق متطلبات المحاسبة البيئية

في شركات النفط الكويتية، وان هناك صعوبات بسيطة تواج هـ عدم إمكانية التطبيق، وكانت أهم توصيات الدراسة ضرورة توعية إدارات الشركات بمفهوم المحاسبة البيئية.

2/7/1 الدراسات السابقة الأجنبية

1 دراسة (Uberman,2014) بعنوان:

Valuation of Mineral Resources in Selected Financial and Accounting Systems.

" تقييم الموارد الطبيعية في بعض الأنظمة المالية والمحاسبية ".

هدفت هذه الدراسة إلى عرض القضايا الأساسية المتعلقة بمنهجيات التقييم للموارد الطبيعية والتي أوصت بها معايير المحاسبة الدولية (IAS) في معرض حديثها عن تقييم الأصول والموارد الطبيعية، وأيضا دراسة عملية الإفصاح عن الموارد الطبيعية في البيانات المالية، ومناقشة قضية رسملة تكاليف البحث والاستكشاف على الآبار والمناجم المنتجة، وأيضا تم التطرق إلى الرواسب المعدنية وكيفية معالجتها في ضوء معايير المحاسبة الدولية، وقد اتبع الباحث المنهج الاستنباطي والاستقرائي للتوصل إلى نتائج الدراسة، من خلال قيامة بفحص بيانات مالية وشركات استرالية وأمريكية وكندية، ولم يتطرق الباحث إلى أساليب إحصائية أو كمية في البحث، وقد توصلت الدراسة إلى أن هناك مناهج مختلفة في الدول المبحوثة في تقييم الموارد الطبيعية وان هذه التنوعات في السياسات المحاسبية تقود إلى عدم التوحيد في الممارسات المحاسبية، كما تأكد الباحث من إمكانية الاعتراف بالضباب ألدخاني والغاز والرواسب المعدنية كأحد حسابات الأصول الطبيعية.

2 - دراسة (Bala,2013) بعنوان:

Effects of IFRS Adoption on The Financial Reports of Nigerian Listed Entities: The Case of Oil and Gas Companies.

" اثر معايير الإبلاغ المالي على التقارير المالية للشركات النيجيرية المدرجة في السوق المالي – دراسة على شركات النفط والغاز".

هدفت هذه الدراسة إلى التحقيق في الآثار المترتبة على اعتماد المعيار الدولي للتقارير المالية رقم (6) على تقارير شركات النفط والغاز المدرجة في نيجيريا. وتم دراسة مدى تأثير اعتماد معايير التقارير المالية الدولية على استكشاف وتقييم النفقات والنفقات المتعلقة بإلغاء الترخيص لمنشآت النفط والغاز. ومع ذلك، فإن تأثيرات المعايير المحاسبية مثل. IFRS 6 (التنقيب وتقييم الموارد الطبيعية)، ومعيار (14) SAS: المحاسبة في الصناعة البترولية (المنبع الأنشطة)، SAS 17: المحاسبة في الصناعة البترولية (أنشطة التكرير والتسويق) ومعيار المحاسبة الدولي (16): الممتلكات والمصانع والمعدات، معيار المحاسبة الدولي رقم 31 وغيرها من المعايير ذات الصلة بشركات النفط والغاز سيتم أيضا التحقيق فيها. وتم توظيف أسلوب مختلط حيث يتم جمع الأرقام المحاسبية المدرجة لشركات النفط والغاز التي تم الحصول عليها من التقارير المالية المنشورة 2009–2011 وأعدت تحت NG-GAAP، ومقارنتها مع البيانات المالية للأعوام 2012–2014 التي أعدت تحت IFRS. وتم استخدام بعض المؤشرات الإحصائية مثل الفروقات، والارتباط ومعاملات الانحدار عند الحاجة لها، وكانت أهم نتائج الدراسة هي أن هناك أنصار لاستخدام معيار الإبلاغ المالي رقم (6) كونه يعمل على تخفيض تكاليف معالجة المعلومات المرتبطة مع مختلف المعايير الأخرى والمعايير الوطنية وبالتالي خفض التكلفة الإجمالية لرأس المال. ومع ذلك فان المعارضين لتبني IFRS لم يستوعبوا

السمات السياسية والاقتصادية والاجتماعية والثقافية المختلفة لتبني المعيار، وتوصلت الدراسة إلى أن شركات النفط والغاز النيجيرية تستخدم متطلبات معيار الإبلاغ المالي رقم (6) في المحاسبة عن تكاليف التنقيب والاستكشاف.

3 - دراسة (Malone,2012) بعنوان An Empirical Investigation of the Extent of Corporate Financial Disclosure in the Oil and Gas Industry

" **تقصي ميداني لمدى الإفصاح المالي للشركات في صناعة النفط والغاز** ".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على العوامل التي يمكن تحديدها وقياسها والتي ترتبط مع مدى قيام شركات صناعة النفط والغاز في الكشف عن المعلومات المالية. أما منهجية الدراسة فقد تم قياس مدى الكشف عن البيانات المالية باستخدام مؤشرات رقمية تقيس بنود الإفصاح. تم اختيار (10) متغيرات مستقلة من (125) شركة من شركات النفط والغاز من أجل تحديد الإفصاحات المالية المختلفة التي تقدمها كل شركة. وقد تم فحص مجموعة معينة من الإفصاحات والتي كتبها المحللين الماليين في مجال النفط والغاز وذلك وفقا لأهمية الإفصاح في قرار الاستثمار. وقد تم تطبيق النموذج على بنود الإفصاح التي تم اختيارها وكان المتغير التابع مدى الإفصاح المالي في التقارير المالية، وقد تم استخدام نموذج الانحدار المتعدد لتحديد المتغيرات التي كانت "أفضل" في شرح مدى الإفصاح المالي، وكان من أهم النتائج انه من العشرة متغيرات المستقلة كان هناك علاقة واثر لأربعة منها فقط على مستوى الإفصاح المالي، وهي حالات المبادلة، حجم شركة مراجعة الحسابات، ونسبة الدين إلى إجمالي حقوق المساهمين، وعدد من المساهمين. وأخيراً تم فحص النموذج النهائي للدراسة، وكان هناك ثلاثة متغيرات كان لها دلالة معنوية وهي حالات المبادلة، ونسبة الدين إلى إجمالي حقوق المساهمين، وعدد حملة الأسهم.

4 دراسة (Corinne,Helen,2011) بعنوان:

"Investigation International Standard Setting: The Black Box of IFRS (6)".

" **التحري عن كيفية صياغة معيار الإبلاغ المالي رقم 6: الكشف عن المصادر الطبيعية وتقييمها**"

هدفت هذه الدراسة إلى التحديد والتركيز على العملية التي من خلالها قام مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) بصياغة معيار الإبلاغ المالي رقم (IFRS6) " استكشاف وتقييم الموارد المعدنية "، وقد استخدم الباحث المنهج الاستنباطي من خلال جمع المعلومات المتعلقة بمعايير الإبلاغ المالي وخاصة المعيار رقم (6)، وكان من أهم نتائج الدراسة أن مجلس معايير المحاسبة الدولية أوصى بأن يتم تكليف طريقة الجهود الناجحة لتكاليف ما قبل الإنتاج، والقضاء على الخيارات المتاحة سابقا بين طريقة التكلفة الكاملة وطرق الجهود الناجحه الي الرغم من تأييد هذا الرأي لأغلبية الناخبين الذين استجابوا لقضايا الورقة إلا أن الخيار في استخدام الطريقة البديلة بقي قائماً، وان هناك مدخلات مرئية وغير مرئية تناقش من لجنة المعايير وينتج عنها قرارات واضحة إثناء وضع المعيار، وأهم توصيات الدراسة هي أن يتم تطبيق فكرة هذه الدراسة على مجالات محاسبية أخرى مثل الأصول غير الملموسة.

5 -دراسة (Adrea,2010) بعنوان:

Accounting for Oil and Gas: The Effect of the Gap Between US GAAP and IFRS on Norwegian Companies.

" **المحاسبة عن النفط والغاز في الشركات النرويجية وأثر الفرق بين المحاسبة على أساس معايير المحاسبة المتعارف عليها ومعايير الإبلاغ المالي**".

هدفت هذه الدراسة هو شرح آثار (IFRS6) على الشركات النرويجية عن طريق مقارنتها مع معايير المحاسبة الأمريكية المتعلقة بهذا المجال. عند القيام بذلك، يتم وصف النظريات ذات

الصلة لقضية المحاسبة عن النفط والغاز ووضعت الفجوات الفنية بين المعيارين. وتكون مجتمع الدراسة من (6) شركات نرويجية مدرجة في السوق المالي، أن هذه الدراسة استخدمت منهجية مختلطة. حيث تم استخدام الأساليب الكمية والنوعية. بحيث تم جمع البيانات عن طريق المقابلة والبيانات المالية السنوية المنشورة والاستبيان وفي كل مجالات الدراسة تم استخدام المنهج الاستنباطي والاستقرائي للتوصل إلى نتائج الدراسة، وخلصت الدراسة إلى أن الشركات التي شملتها الدراسة قد استخدمت مبادئ المحاسبة المتعارف عليها لسد أي خلل مفاهيمي في معيار الإبلاغ المالي رقم (6) IFRS. وأيضا فان معالجة تكاليف التنقيب والبحث والاستكشاف كانت متفقة بين المعيارين الأمريكي والإبلاغ المالي، وان حجم الشركة ليس عاملا مهما لتبني طريقة محاسبة معينة عن النفط والغاز. وكانت أهم توصيات الدراسة إعداد ورقة عمل تناقش الآثار الاقتصادية لمعايير الإبلاغ المالي الدولية.

6 -دراسة (Cortese,2009) بعنوان:

Extractive industries accounting and economic consequences: past, present and future.

" **الصناعات الإستخراجية : والعواقب المحاسبية والاقتصادية، الماضي، الحاضر والمستقبل**".

تمثل الصناعات الإستخراجية قضية متنازع عليها منذ عقود في استراليا، نتيجة لاختيار أساليب مختلفة من المحاسبة عن تكاليف الإنتاج والبحث والاستكشاف خاصة في شركات النفط والغاز، وقد استخدم الباحث المنهج الاستقرائي والاستنباطي للتوصل إلى أهداف الدراسة، وانه عندما شرع مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) على تنظيم محاولة لخلق ممارسات محاسبية موحدة تناسب الصناعات الإستخراجية في عام 1998،. كشفت الردود على قضايا ورقة العمل المقدمة لمجلس معايير المحاسبة الدولية أن الحجة تكمن في العواقب الاقتصادية التي تمثل في

الفرق بين المحاسبة عن الموارد المختلفة على أساس الكلفة وعلى القيمة العادلة، فقد وجد الباحث أن صافي الربح يكون اكبر في حال استخدمنا طريقة التكلفة بدلا من طريقة المجهودات الناجحة، ونتيجة لذلك فقد صدر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية معيار المحاسبة الدولي(IFRS6)، الصادر في عام (2004)، ويسمح مرة أخرى الاختيار بين الطرق المحاسبية المختلفة ، مما يدل على فعالية العواقب الاقتصادية في إدامة الممارسات السابقة.

وكانت أهم نتائج الدراسة انه تم اختيار معيار المحاسبة الدولي رقم (6) الموارد الطبيعية في استراليا، والتي تحدد استخدام طريقة منطقة المصالح، وهي مشتقة من طريقة الجهود الناجحة. واهم توصيات الدراسة أن يتم تحديد طرق فرعية تشتق من طريقة المجهودات الناجحة وطريقة التكلفة الكلية. ويدرج الباحث جدولا يبين أهم النقاط التي تناولتها الدراسات السابقة وما هي الاستفادة التي جناها الباحث من هذه الدراسات.

7 -دراسة(Lantto,2006) بعنوان:

" Does IFRS Improve the Usefulness of Accounting Information in a Code-Law Country".

" **هل تعمل معايير الإبلاغ المالي على تحسين فائدة المعلومات المحاسبية** ".

هدفت الدراسة إلى التعرف فيما إذا كان تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) سيحسن من فائدة المعلومات المحاسبية في الدول ذات القوانين المدونة (Code – Law Country)؛ حيث طبقت هذه الدراسة في دولة فنلندا التي تحتوي على نظم قوية من شأنها تعزيز البيئة القانونية وتعزيز المعايير المحاسبية المحلية المطبقة في هذه الدولة. وقد قام الباحث في دراسته هذه باستخدام منهج التحليل التجريبي من خلال توزيع ثلاث استبانات على كل من المحللين الماليين والمديرين والمدققين الخارجيين، وقد قام باستخدام عدة أساليب إحصائية أهمها اختبار

(Independent sample T–TEST). وتوصلت الدراسة إلى أنه يرى المستجيبون أن المعلومات المحاسبية المبنية على أساس تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية تكون ملائمة لاتخاذ قرارات توزيع الموارد الاقتصادية، وأن المعلومات المحاسبية المبينة على التقديرات الواردة في متطلبات معايير الإبلاغ المالي الدولية تكون ملائمة لاتخاذ قرارات توزيع الموارد الاقتصادية.

جدول رقم (1)

جدول يلخص اسم البحث وعنوانه وأهم أهدافه ونتائجه ووجه الاستفادة من الدراسة

الرقم	عنوان واسم الباحث وسنة الدراسة.	أهم الأهداف	أهم النتائج	الاستفادة من الدراسة
1-	دراسة (عبدالله، 2011) بعنوان" الاعتراف بالإيراد وأثره على قياس الدخل لشركات النفط بالسودان دراسة حالة شركة سودابت المحدودة".	التعرف على الطرق المختلفة للاعتراف بالإيراد.	صعوبة تخصيص الإيرادات للفترة المالية المتحققة بها	الطرق المحاسبية المختلفة في معالجة الإيرادات والنفقات.
2-	دراسة (المطيري، 2011) بعنوان" أثر محاسبة المسؤولية على ربحية شركات النفط الكويتية".	التعرف على أثر محاسبة المسؤولية على ربحية شركات النفط الكويتية.	وجود أثر لمحاسبة المسؤولية على ربحية شركات النفط الكويتية	إبلاغ الإدارة العليا لشركات النفط عن أهمية الأنظمة المحاسبية الحديثة.
3-	دراسة (المطيري، 2011) بعنوان "تحليل وتقييم الأداء المالي لمؤسسة البترول الكويتية ".	التعرف على مدى امتلاك مؤسسة البترول الكويتية للأساليب المناسبة	إن هناك علاقة بين المتغيرات التي تطرأ على المعايير الخاصة بالعمل في قطاع النفط	منهجية الدراسة من حيث المجتمع وعينة الدراسة.
4-	دراسة (سمية،2010)، عنوان (آثار تقلبات أسعار الصرف على العائدات النفطية".	الكشف عن العلاقة بين تقلبات أسعار الصرف بارتفاع أو انخفاض أسعار الصرف.	إن الجزائر تعتبر النفط المصدر الرئيسي في تنمية الاقتصاد .	تدنيه قيمة الآبار النفطية.
5-	دراسة (الحسيني، 2009) بعنوان" مدى تطبيق المحاسبة البيئية في شركات	التعرف على مدى تطبيق المحاسبة البيئية في شركات	إن هناك صعوبات بسيطة تواجه عدم إمكانية تطبيق محاسبة	منهجية الدراسة وتحديد مجتمع وعينة الدراسة.

	النفط الكويتية ".	البترول الكويتية.	البيئة.	
6-	دراسة (الهيثمي، 2009) بعنوان " دراسة وتقويم النظم المحاسبية المتبعة في شركات البترول العاملة في اليمن".	التعرف على النظم المحاسبية النفطية.	هناك اختلاف في الممارسات المحاسبية في الصناعات الأخرى.	نظم المحاسبة في شركات النفط.
1-	(upper man , 2014) " تقييم الموارد الطبيعية في بعض الأنظمة المالية والمحاسبية".	هدفت الدراسة إلى عرض القضايا الأساسية المتعلقة بمنهجيات التقييم للموارد الطبيعية.	هناك اختلاف في السياسات المحاسبية تقود إلى عدم التوحيد في الممارسات المحاسبية.	الطرق المحاسبية في تقييم نفقات الاستكشاف والتنقيب عن النفط.
2-	(bala,2013) بعنوان " أثر معايير الإبلاغ المالي على التقارير المالية لشركات النفط النيجيرية .	التحقيق في الآثار المترتبة على اعتماد معيار الإبلاغ المالي رقم(6)، على تقارير شركات النفط والغاز.	إن هناك مؤيدين لاستخدام معيار الإبلاغ المالي رقم (6)، كونه يعمل على تخفيض تكاليف معالجة المعلومات المرتبطة مع المعايير الأخرى	الاعتراف بتكاليف الاستكشاف وتقييم هذه التكاليف وتصنيفها.
3-	دراسة (Malone,2012)، بعنوان" تقصي ميداني لمدى الإفصاح المالي للشركات في صناعة النفط والغاز".	التعرف على العوامل التي يمكن تحديدها وقياسها والمتعلقة بالمعلومات التي يجب الإفصاح عنها في شركات النفط".	كان هناك علاقة بين العديد من المؤشرات المالية على مستوى الإفصاح المالي.	الإفصاح في شركات النفط.
4-	دراسة (Corinne,2011)، بعنوان " التحري عن كيفية وضع معيار الإبلاغ المالي رقم (6)، الكشف عن المصادر الطبيعية وتقييمها".	التركيز على العملية التي أسست لتحديد كيفية صياغة معيار الإبلاغ المالي رقم (6).	أوصى مجلس معايير المحاسبة الدولية بتحديد طريقة المجهودات الناجحة لتكاليف ما قبل الإنتاج.	تحديد طريقة المجهودات الناجحة والإفصاح عنها.
5-	دراسة (adere, 2010)، بعنوان " المحاسبة عن النفط والغاز في الشركات النرويجية وأثر الفرق بين	التعرف على كيفية الإفصاح ومدى مناسبته لرغبات أصحاب القرار.	إن شركات النفط النرويجية استخدمت مبادئ المحاسبة المتعارف عليها لسد أي	الإفصاح عن السياسات المحاسبية لمعيار الإبلاغ المالي رقم (6).

	المحاسبة على أساس معايير المحاسبة المتعارف عليها".		خلل في معيار الإبلاغ المالي رقم (6).	
6-	دراسة (cortse,2009) بعنوان " الصناعات الاستخراجية والعواقب المحاسبية والاقتصادية بين الماضي الحاضر والمستقبل.	التعرف على أساليب الاعتراف والقياس المختلفة لتكاليف التنقيب والاستكشاف.	تم اختيار معيار الإبلاغ المالي رقم (6)، وخاصة طريقة المجهودات الناجحة في المحاسبة بتكاليف الاستكشافوالتنقيب عن النفط".	الطرق المحاسبية لمعالجة تكاليف الاستكشاف والتنقيب عن النفط
7-	دراسة (lanton,2006)، بعنوان " هل تعمل معايير الإبلاغ المالي على تحسين فائدة المعلومات المحاسبية".	التعرف على أن تطبيق معايير الإبلاغ المالي سيحسن من فائدة المعلومات المحاسبية.	إن المعلومات المقاسة حسب معايير الإبلاغ المالي تكون ملاءمة لاتخاذ القرارات.	الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المختلفة والتي تساعد على اتخاذ القرار المناسب.

ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة: أن هذه الدراسة تعد نادرة حسب علم الباحث وخاصة في الوطن العربي، وبالنسبة للكويت فانه لا توجد أية دراسة تناولت معيار الإبلاغ المالي رقم (6) الكشف عن الموارد الطبيعية وتقييمها، وان هذه الدراسة تبحث في مدى التزام شركات النفط الكويتية بمتطلبات المحاسبة والإفصاح عن الموارد الطبيعية في ضوء معيار الإبلاغ المالي رقم (6)، في حين ركزت الدراسات السابقة على تقييم نظم المحاسبة في شركات النفط في أمريكا واستراليا ونيجيريا وبلدان أخرى، كما ركزت الدراسات السابقة على أهمية الإفصاح في ضوء معايير الإبلاغ المالي.

المبحث الأول

معايير التقارير المالية الدولية

1/1/2 المقدمة:

إن معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) (financial reporting standards International) تشكل مجالا هاما لعلم المحاسبة، حيث أن هذه المعايير تشكل قاعدة مهمة للمحاسبين يعتمدون عليها في تسجيل عملياتهم المالية والإفصاح عنها، إن معايير الإبلاغ المالي كما يفضل المختصين في علم المحاسبة تسميتها، تعد من المهام الحديثة التي يجب على المحاسبين الإلمام بها والعمل في ضوءها خاصة مع تحول الاقتصاد من اقتصاد مغلق إلى اقتصاد مفتوح، لذا فان معايير الإبلاغ المالي تعمل على تقليل التنوع في الطرق المحاسبية، وفي شركات النفط الكويتية تنطبق نفس الأفكار حيث أن هناك معيار الإبلاغ المالي رقم (6): استكشاف الموارد الطبيعية وتقيمها، لذا فانه من المناسب التحري حول كيفية القياس والإفصاح عن البيانات المالية في شركات النفط الكويتية، والتأكد من مدى التزام هذه الشركات بمعايير الإبلاغ المالي وخاصة المعيار رقم (6) (ابو نصار وحميدات، 2013).

2/1/2 مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB

لقد تم إنشاء مجلس معايير المحاسبة الدولية وبعد حوالي 25 عاما من البدء في تطوير المعايير، وظهرت الحاجة إلى تغيير هيكل اللجنة والشكل الجديد هو مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB والذي تقع على عاتقه المسؤولية لتطوير معايير التقارير المالية الدولية، وكامتداد لمهام لجنة معايير المحاسبة الدولية تم إعادة هيكلة لجنة معايير المحاسبة الدولية بتاريخ

2001/1/25 بهدف تحقيق التوافق بين معايير المحاسبة والممارسات الوطنية ومعايير محاسبة دولية على مستوى عال من الشفافية والجودة (المطارنة، البشايرة، 2006).

ولقد ألقى مجلس معايير المحاسبة الدولية على عاتقه مهمة إكمال ما انتهت إليه لجنة معايير المحاسبة الدولية وأيضا وضع وتطوير معايير المحاسبة الدولية ابتداء من شهر نيسان عام 2001, وهذا المجلس تُموله شركات القطاع الخاص ويضم في عضويته (14) عضوا من تسعة بلدان , وهم من الخبراء في مجال المال والأعمال وعلى دراية تامة بالأسواق العالمية (العودات،2014).

3/1/2 معايير التقارير المالية الدولية (الإبلاغ المالي) (IFRS)

تم إعادة تطوير معايير المحاسبة الدولية وكان ذلك ابتداءً من شهر ابريل 2001 فقد تم إصدار معايير الإبلاغ المالي الدولية. International Financial Reporting Standards (IFRS) لتحل تسميتها الجديدة محل معايير المحاسبة الدولية بذلك فإن التسمية القديمة معايير المحاسبة الدولية International Accounting Standards ، (IASC) سوف تحل محلها التسمية الجديدة (الإبلاغ المالي) مع الإصدارات الجديدة والتعديلات المحتملة لمعايير المحاسبة الدولية نافذة المفعول وعددها (41) معيار تحت التسمية القديمة. ومعايير الإبلاغ المالي تستند على نفس الإطار المفاهيم conceptual framework لمعايير المحاسبة الدولية.

وقد أصدرت لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) منذ تشكيلها وحتى تحويلها إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية (41) معياراً، منها (28) معياراً ساري المفعول، حيث يعرف ما يصدر عنها حديثاً بإسم معايير التقارير المالي الدولية (معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS) (شنيتر،2014).

المبحث الثاني

معيار الإبلاغ المالي رقم (6)

الكشف عن المصادر الطبيعية وتقييمها

1/2/2 المقدمة

إن قطاع النفط في دولة الكويت يعد من أهم القطاعات الاقتصادية التي تدعم وتعزز موازنة الدولة بشكل كبير جدا، حيث تعتمد الكويت على واردات النفط في إعداد موازنة الدولة كون هذا القطاع يعد المورد الرئيسي لرفد خزينة الدولة.

وقد بدأت هيئة أسواق المال الكويتية بتعزيز منظومة العمل المحاسبي من اجل تطوير الأنظمة المحاسبية المستخدمة في قطاع النفط وخاصة أن قطاع النفط هو قطاع دولي وليس محلي، أي أن الدول الأخرى تهتم بالبيانات المالية المنشورة من قبل شركات النفط، وان المستثمرين المحليين والعالميين يهتمون أيضا بقطاع شركات النفط وذلك من اجل الاستثمار في الأسهم المدرجة في السوق المالي.

تعريف بمعيار الإبلاغ المالي رقم (6): يهتم معيار الإبلاغ المالي رقم (6) بالمحاسبة والإفصاح عن الموارد الطبيعية وذلك من حيث توضيح المعالجات المحاسبية لتكاليف البحث والاستكشاف عن الموارد الطبيعية وكيفية الإفصاح عنها، وكذلك يتطرق المعيار إلى المعالجات المحاسبية الرئيسة وهي طريقة (المجهودات الناجحة) وتعني رسملة تكاليف الاستكشاف على

العقود المنتجة، وكذلك الطريقة البديلة وهي طريقة التكلفة الكلية التي ترسمل جميع التكاليف حتى التكاليف غير المنتجة (أبو نصار وحميدات 2013، ص710).

2/2/2 هدف معيار الإبلاغ المالي رقم(6):

إن الهدف الرئيسي والعام لمعيار الإبلاغ المالي رقم (6)، هو الإفصاح عن المصادر الطبيعية في البيانات المالية المعلنة من قبل الشركات، وتحديدا فان الهدف الرئيس ينبثق عنه الأهداف الآتية (أبو نصار و حميدات، 2013، ص710):

1- العمل على تحسين الممارسات المحاسبية المستخدمة في شركات النفط والشركات التي تعمل في مجال البحث والتنقيب عن الموارد الطبيعية.
2- العمل على تحديد الإجراءات المحاسبية اللازمة لفصل التكاليف الواجب رسملتها والتكاليف التي تعد كمصروفات جارية.
3- إخضاع نفقات الاستكشاف والتقييم المرسملة (المصنفة كأصول) لتقييم التدني طبقاً للمعيار رقم (6).
4- بيان الإفصاحات التي تحدد وتوضح المبالغ الواردة في القوائم المالية المتعلقة بالكشف وتقييم المصادر الطبيعية، ومساعدة مستخدمي القوائم المالية في فهم مبلغ وتوقيت وعدم التأكد من التدفقات النقدية الناشئة من أية أصول معترف بها تتعلق بتكاليف الاستكشاف والتقييم.

3/2/2 القياس المحاسبي

إن طبيعة العمل في شركات النفط تختلف عن طبيعة العمل في مختلف الصناعات الأخرى، وأنً هذا الاختلاف يعود إلى طبيعة عمليات البحث والاستكشاف والتنقيب عن آبار النفط وتتبع تكاليف العقود المنتجة وغير المنتجة وكيفية معالجة تكاليف الاستكشاف وتحميلها على العقود، والتفريق في المعالجة المحاسبية بين العقود المنتجة وغير المنتجة وكيفية الإفصاح عن الحسابات المتعلقة بشركات النفط في الحسابات الختامية.

يعًرف القياس المحاسبي على أنه: مقابلة أو مطابقة أحد خصائص أو جوانب مجال معين بأحد جوانب أو خصائص مجال آخر، وتتم هذه المقابلة باستخدام الأرقام أو الدرجات أو الكميات، ويفضل أن تكون المقاييس كمية لما لها من أثر في زيادة دقة التعريفات(شاهين،2009،ص20).

وحول ما سبق، لا بد من توفر الموضوعية في نظم القياس وخاصة في مجال القياس المحاسبي مما يتطلب ما يلي (شاهين، 2009، ص21):

1 - الابتعاد قدر الإمكان عن عنصر الاجتهاد والتقدير الشخصي، غير أن تطبيق هذا الأمر في مجال المحاسبة قد يكون مستحيلاً بسبب وجود بعض العمليات التي تخضع للاجتهاد كتقديرات المخصصات وغيرها .

2 - توافر دليل إثبات يمكن التحقق منه، مثل قياس إيرادات الفترة المحاسبية عند إثبات عملية البيع أو عند إثبات عملية ألإنتاج ولكن يلاحظ أن القدرة على التحقق من وجود دليل الإثبات لا يقطع بصحة طريقة القياس ولا صحة النتائج .

3 - أن يكون نظام القياس قابل للتكرار، أي يتم استخدام نفس قواعد وأسلوب القياس وفي هذه الحالة إذا ما قام شخص أو أكثر مؤهلين تأهيلاً علميًا ومهنيًا بعملية القياس بصورة مستقلة فإنهما سيصلان إلى نفس النتائج .

4 - يجب أن يحقق نظام القياس نتائج متساوية من حيث القيمة، وفي هذه الحالة يكون تشتت القيم التي يتم الحصول عليها من قبل أكثر من شخص أقل ما يمكن. وترتيباً على ما سبق فإن درجة الاعتماد على مقياس دون آخر يجب أن يتوفر فيه خاصية القابلية للتحقق من القياس وخاصية عدم التحيز.

وحيث أن القياس المحاسبي يعتمد على القياس المالي من خلال وحدة النقد التي يجري التعامل بها فلا بد في هذه الحالة من الاعتماد على مجموعتين من الفروض لأغراض التقديرات المحاسبية تتعلق بالكميات وأخرى تتعلق بالأسعار.

4/2/2 النظام المحاسبي في الشركات

يتكون النظام المحاسبي بصفةٍ عامةٍ من كل السجلات التي تستخدم في تسجيل وتلخيص العمليات الخاصة بالمشروع بكافة أنواعه بالإضافة إلى مجموعة من الأوراق والمستندات التي تؤكد صحة العمليات المسجلة مع وجود تعليمات واضحة عن كيفية الأداء، لذلك نجد أن لكل مشروع نظامه المحاسبي الخاص الذي يختلف باختلاف طبيعة عمله (صناعي أو زراعي أو تجاري) وحجم نشاطه متعدد العمليات أو قليلها وشكله القانوني من ملكية فردية أو شركة أشخاص إلى شركة أموال، ومهما يكن من أمر اختلاف النظم المحاسبية إلا أن أي نظام محاسبي جيد يجب أن يحقق الأهداف التالية: (المحاسب الأول، www. almohasb1.com)

1- أن يخلق معلومات وبيانات مفيدة من حيث نوعها وطريقة إعدادها وتكوينها وعرضها كأن يميز بين المصروفات الإيرادية والمصروفات الرأسمالية.

2- أن يزود الإدارة بسجلات كاملة منتظمة بأقل التكاليف ويسهل عملية التحليل ومقارنة مجمل التكاليف مع مجمل الإيرادات التي تخص مراكز التكاليف المختلفة.

3- أن يشمل وسائل للضبط والرقابة بحيث يمكن الاعتماد على المعلومات والبيانات التي يخلقها والاطمئنان إليها من أجل تزويد الإدارة بالمعلومات اللازمة لتحديد المسؤولية والرقابة على الإنتاج من جهة وممتلكات المشروع من جهة أخرى.

4- أن يكون قادراً على مقابلة احتياجات المشروع وظروفه المالية ومدى اتساع أعماله وزيادة حجم استثماراتهِ مع سهولة استيعاب النظام نفسه وفهمه حتى يتسنى للقائمين على تنفيذهِ سرعة الإلمام به.

ويتكون النظام المحاسبي من العناصر الأساسية التالية: المستندات ونظم أو نظريات القيد، والدفاتر والسجلات، ونظم الضبط والرقابة، وتختلف هذه العناصر باختلاف النظم المحاسبية المطبقة في شركات البترول نظراً لاختلاف أحجام هذه الشركات وطبيعة العمليات التي تقوم بها فمنها الشركات التي تقوم بجميع نشاطات هذه الصناعة من الاستخراج إلى التكرير والنقل والتسويق ومنها ما يقوم باستخراجه فقط ومنها ما يقوم بتوزيعه فقط، كذلك فإن استغلال البترول قد تقوم به هيئات مختلفة من الأفراد (ملكيات فردية) إلى شركات التضامن (شركات أشخاص) إلى شركات المساهمة (شركات أموال) أو حتى مؤسسات حكومية في بعض البلاد (دهمش وآخرون، 2007، ص 44).

ويرى الباحث انه من هنا تأتي صعوبة وصف نظام موحد للمحاسبة في شركات إنتاج البترول فالتوحيد في السياسات المحاسبية والنظم ليس من صفات صناعة إنتاج البترول ولكن هذه الحقيقة لا تمنع وجود فروض ومبادئ وسياسات محاسبية متعارف عليها في هذا المجال.

5/2/2 المتطلبات اللازم توافرها في النظام الجيد ومعايير جودة المعلومات المحاسبية

يتكون النظام المحاسبي في شركات النفط الكويتية من ثلاثة مراحل أساسية، وهي مرحلة المدخلات ومرحلة المعالجة ومرحلة المخرجات، النظام الجيد يجب أن يفرز معلومات جيدة وذلك بعد معالجتها واستخراجها، وتعد المراحل الآتية هي المراحل الأمثل في شركات النفط وندرجها على النحو الآتي (آل غزوي، 2011):

1/5/2/2 مرحلة المدخلات

وتمثل ما يتم جمع هـمن معلومات عن مختلف الأحداث التي يصمم النظام المحاسبي من أجلها وعلى هذا الأساس فان جمع البيانات يمثل البداية في دورة تجهيز البيانات، كما تختلف طبيعة البيانات المدخلة من نظام لآخر بحسب التنظيم الإداري للمنشأة وحجمها وعادة فان شركات النفط تتمتع بنظام إداري على مستوى عالي من الجودة في معالجة البيانات المحاسبية، حيث تتضمن البيانات المدخلة في نظام صناعة النفط أنشطة استخراج النفط المتمثلة في مرحلة اقتناء العقود والاستكشاف ومرحلة الحفر ومرحلة الإنتاج.

2/5/2/2 مرحلة معالجة البيانات

ويقصد بمعالجة البيانات تسجيلها وترتيبها وتنظيمها وإجراء العمليات الحسابية عليها بالطريقة التي تتفق ونوعية المخرجات المطلوبة سواء كانت هذه المخرجات ممثلة في القوائم المالية أو توفير تقارير متنوعة لمستويات إدارية مختلفة في شركات النفط والتي تساعدها في ممارسة مهامها، كما يجب أن يراعى في تجهيز تلك المعلومات الأنظمة والتشريعات الحكومية وخاصة لتلك العقود التي تنظم العلاقة بين الشركة العاملة والدولة المضيفة.

3/5/2/2 مرحلة المخرجات

تعتبر هذه المرحلة النهائية والتي تمثل مخرجات النظام المحاسبي في مجموعة من التقارير التي يستفيد منها جميع الأطراف الداخلية والخارجية، وعلى هذا الأساس فإن تحديد احتياجات المستخدمين من المعلومات يعد المرتكز الأساسي لتحديد الإجراءات والممارسات التي تتم في تجهيز البيانات المحاسبية وتحديد شكل ومحتوى مخرجات النظام المحاسبي.

6/2/2 الوحدة المحاسبية في محاسبة النفط

جرت العادة على اعتبار منطقة عقد الامتياز وحدة محاسبية تحمل بما يخصها من المصروفات وينسب إليها ما تنتجه من إيرادات وهكذا نجد معظم شركات النفط تمسك ضمن حساباتها في دفتر الأستاذ العام حساباً للعقود غير المطورة أو غير المعدة وأخر للعقود المنتجة وعند تعدد العقود التي تملكها الشركة فإن الأمر قد يقضي إمساك دفتر أستاذ مساعد للعقود غير المعدة وأخر للعقود المنتجة بجانب الحسابين الإجماليين.

ويعتبر كل عقد كأصل من أصول الشركة بحيث يحمل بكل النفقات التي تعتبر من تكلفة ذلك الأصل مثل المصروفات التي أنفقت في سبيل الحصول عليه أو على عمليات الاستكشاف في منطقة العقد والتي تمت رسملتها أي عولجت كجزء من تكلفة العقد ويشمل حساب العقود غير المعدة هذا تكلفة المناطق التي لم تصبح منتجة بعد.

أما حساب العقود المنتجة فتنتقل إليه تكلفة كل العقود التي كانت تحت الإعداد وأصبحت منتجة كما يحمل بالمصروفات الرأسمالية الأخرى التي تنفق على هذه العقود لإعدادها للإنتاج وتمسك اغلب الشركات كما سبق التوضيح دفتر أستاذ مساعد للعقود غير المعدة لاختصار الوقت وتسهيل عملية تحويل الحساب بحيث يظهر حساب كل عقد في ورقة منفصلة عن الأوراق الأخرى وهكذا عندما يكتشف النفط تتم عملية النقل محاسبياً وفعلياً لأوراق العقد المعني من العقود غير المعدة إلى المعقود المنتجة.

أما الحساب الثالث في هذا الصدد فهو الحساب المعلق أو المؤقت حيث أن من أهم خصائص محاسبة النفط أن الشركات تنفق مصاريف مختلفة يصعب تحميلها إلى الحسابات التي تخصها وقت إنفاقها ولا يمكن تخصيصها أو نسبتها إلى حساب معين على أساس سليم إلا بعد مدة ولذلك تظهر هذه المصروفات في حسابات مؤقتة معلقة حتى يمكن تخصيصها وتحميلها إلى الحسابات الخاصة بها ومن أمثلة هذه الحسابات حساب عقود امتياز معلق أو حساب منطقة عقد امتياز معينة (عبدالله، 2015، ص58).

7/2/2 المحاسبة عن نفقات الاستكشاف للموارد الطبيعية

هناك العديد من الطرق للمعالجة المحاسبية لنفقات الاستكشاف عن الموارد الطبيعية، وقد صنف الخبراء هذه التكاليف إلى أربعة أنواع وهي (عبدالله،2015، ص 56):

- **تكلفة الحصول على حق التنقيب:** وتشمل تكاليف الاستكشاف المبدئي وتكاليف الإيجاره وهي عبارة عن تكلفة عقود الامتياز المبرمة مع حكومة البلد المعني وتشتمل هذه النفقات على المصروفات القضائية ورسوم عقد إيجار المنطقة والإيجار ويمكن أن تأخذ حقوق الاستكشاف احد الصيغتين : تراخيص الاستكشاف فقط حق الدخول لإجراء الاستكشاف، وبموجبة يسمح لمالك الحقوق بالدخول للمنطقة والقيام بنشاطات الاستكشاف ولا يتضمن العقد حفر البئر الاستكشافي، أما الصيغة الثانية فيتضمن العقد بالإضافة لتراخيص الاستكشاف خيارا لضمان الحصول على المساحة التي يغطيها العقد كلياً أو جزئياً وذلك مقابل مبلغ معين.
- **نفقات الاستكشاف الجيولوجية والجيوفيز يقية:** وتتعلق هذه المصروفات بالنشاط الاستكشافي قبل عملية الحفر والتطوير.
- **تكلفة الآلات ومعدات الاستكشاف:** وهي عبارة عن تكلفة الأصول الثابتة مثل آلات المسح الجيولوجي والجيوفيزيقي والمختبرات الخاصة بمرحلة الاستكشاف.
- **تكلفة العينات:** وهي عبارة عن العينات التي يتم سحبها من التربة ويتم إرسالها إلى المختبرات التي تقوم على فحصها وتحليلها والتوصل إلى إمكانية وجود المورد الطبيعي فيها.

وفي ضوء معيار الإبلاغ المالي رقم (6)، فقد تم تحديد طريقتين أساسيتين للمحاسبة بتكاليف الاستكشاف وهما (Cortese,,2009, p7).

الطريقة الأولى: طريقة المجهودات الناجحة Successful Effort Method

وبحسب هذه الطريقة فانه يتم رسملة جميع مصاريف ونفقات التنقيب والاستكشاف والتقييم للآبار المنتجة (الناجحة)، أما الآبار غير الناجحة سواء كانت آبار غير مجديه اقتصاديا أو آبار فارغة فتعتبر تكاليف الاستكشاف والتنقيب مصاريف إيراديه.

ويتم المحاسبة عن هذا تكاليف الاستكشاف ضمن هذه الطريقة بأن ترسمل جميع النفقات التي دفعت على الآبار المنتجة وتحميلها عليها وذلك بجعل حساب العقود المنتجة في الطرف المدين، والنقدية في الطرف الدائن، أما النفقات التي دفعت على آبار غير منتجة فإنها تعد عبئا على إيرادات الفترة، وفي بداية الأمر يتم فتح حساب معلق يحمل بجميع النفقات التي دفعت على هذه المنطقة المعمول بها، وإذا تم التنازل عن منطقة معينة فإنها تعد خسارة تحمل على قائمة الدخل، أما إذا كان العقد منتج فإنها تحمل على هذا العقد المنتج كما ذكرنا سابقا.

ومن مبررات استخدام هذه الطريقة، أنها تتماشى مع مبادئ المحاسبة وخاصة مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات ومبدأ الإفصاح الذي يعتمد الدقة والوضوح في الإفصاح عن البيانات المحاسبية لغايات المساعدة في اتخاذ القرارات.

الطريقة الثانية: طريقة التكاليف الكلية Full Cost Method

وتقوم هذه الطريقة على تحميل تكاليف الاستكشاف والتنقيب على الآبار المنتجة وغير المنتجة ويفصح عنها في الميزانية العمومية محملة بجميع أنواع التكاليف والنفقات، وان هذه النفقات والتكاليف التي ترسمل هي ما تم دفعة فعلا على منطقة الحفر والتنقيب وليس منطقة أخرى.

وتقوم هذه الطريقة بجعل حساب العقود المنتجة أو حساب مخزون النفط مدينا بهذه النفقات والمصاريف، ويدافع أصحاب هذه الطريقة عن طريقتهم بأنها سهلة التطبيق ولا تحتاج إلى جهود كبيرة حصر وتحليل وتصنيف التكاليف إلى منتجة وغير منتجة (Bala,2013,p15).

أما التصنيف المحاسبي لنفقات الحفر والتطوير فإنه يقسم النفقات التي تصرفها شركات البترول على حفر الآبار إلى نوعين رئيسين هما: التكاليف الملموسة والتكاليف غير الملموسة:

وتكاليف الحفر والتطوير غير الملموسة: وتشمل على النفقات الآتية

- النفقات الجيولوجية والجيوفيزيقية والطبوغرافية لتحديد مكان الحفر.
- النفقات الخاصة بإعداد المكان للحفر وتشمل تنظيف المكان وتسوية الأرض وتكاليف بناء الطرق والبنى التحتية وتكاليف نقل الأجهزة ونصبها(Bala,2013,p15).

8/2/2 الإفصاح المحاسبي

يعد الإفصاح المحاسبي من أهم المبادئ التي يبنى عليها علم المحاسبة قواعده وأساساته، ويعتبر هذا المبدأ بالغ الأهمية بسبب اعتماد متخذي القرارات عليه في اتخاذ قراراتهم وخاصة الاستثمارية، لذا فان هناك أشكال للإفصاح المحاسبي وهي (الحطاب،2011، ص45):

1 - **الإفصاح المثالي:** ويتحقق هذا النوع من الإفصاح بوجود قوائم مالية منشورة وعلى درجة عالية من التفصيل، وان تكون المبالغ المدرجة فيها دقيقة ويتم عرض القوائم المالية بالوقت المناسب

2 – **الإفصاح الواقعي أو (المتاح):** وهو ذلك الإفصاح الذي يوازن بين الكلفة والمنفعة من إصدار القوائم المالية والإفصاح عنها، ويؤكد على ضرورة الإفصاح عن البيانات المالية الضرورية والتي تكفل عدم تضليل القوائم المالية لمتخذي القرارات الاستثمارية.

9/2/2 الإفصاح في شركات النفط حسب معيار الإبلاغ المالي رقم (6)

إن من ضمن متطلبات معيار الإبلاغ المالي رقم (6)**:** الكشف عن المصادر الطبيعية وتقييمها، فانه يجب على الشركة أن تقوم بالإفصاح عن المبالغ المعترف بها في القوائم المالية والناشئة عن تكاليف التنقيب والتقييم والاستكشاف عن المصادر الطبيعية، وهذا يتطلب الإفصاح عن الأمور آلاتية **(BDO,2014,P18):**

1 - الإفصاح عن السياسة المحاسبية المتبعة للمحاسبة بتكاليف الاستكشافوالتقييم والتنقيب، وكيفية الاعتراف بهذه التكاليف كأصول.

2 - مبالغ الأصول والالتزامات والدخل والمصروف والتدفقات النقدية التشغيلية والاستثمارية الناجمة عن الاستكشاف والتنقيب والتقييم عن المصادر الطبيعية.

10/2/2 المتطلبات الأساسية لمعيار الإبلاغ المالي (6)

يركز هذا الجانب على المتطلبات الأساسية لمعيار الإبلاغ المالي رقم (6)، بحيث يمكن عرضها على النحو الآتي (أبو نصار وحميدات، 2013، ص 713):

المتطلب الأول: لم يتضمن معيار الإبلاغ المالي رقم (6) أية متطلبات تتعلق بكيفية رسملة تكاليف التنقيب والاستكشاف عن الموارد الطبيعية وإنما ترك الأمر للشركة لتحديد السياسة المناسبة لذلك.

ويرى الباحث مبدأ المرونة في المعيار، حيث أنه ترك طبيعة تقدير السياسة التي تراها الشركة أفضل في معالجة تكاليف الاستكشاف وكيفية تحديد ما يرسمل منها وما لا يرسمل وذلك جاء لاحترام رأي أصحاب الاختصاص في تحديد وتحليل وتصنيف التكاليف.

المتطلب الثاني: يتم قياس نفقات التنقيب والاستكشاف بالكلفة التاريخية والاعتراف بها كأصل.

ويرى الباحث إن عملية القياس الناجحة لا تحتاج إلى جهد كبير، بل تحتاج إلى أسلوب عرض وإفصاح يناسب طبيعة عمل الشركة.

المطلب الثالث: ضرورة أن تلتزم المنشأة بتطبيق نفس السياسات المحاسبية التي تتبعها في تحديد تكاليف التنقيب والاستكشاف، وعلى المنشأة أن تأخذ بعين الاعتبار وجود علاقة بين بنود التكاليف واستخراج المصادر الطبيعية.

ويرى الباحث أن الثبات على تطبيق نفس السياسات والطرق المحاسبية يعد من خصائص جودة المعلومات المحاسبية بالإضافة إلي تناغمه مع مفهوم الثبات المحاسبي.

المطلب الرابع: لا يجب رسملة تكاليف تطوير الآبار والمصادر الطبيعية، وإنما تعالج حسب متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم (38): (الأصول غير الملموسة) (http://www.iasplus.com/en/standards/ias38).

ويرى الباحث وبالرجوع إلى معيار المحاسبة الدولي رقم (38)، حيث ينص المعيار على انه يتم الاعتراف بها كأصل غير ملموس وذلك عند إمكانية تمييزه وإذا استطاعت المنشأة تحديد منافعه الممكنة مستقبلا.

المطلب الخامس: يتم تصنيف تكاليف التقييم والاستكشاف والتنقيب كأصول ملموسة، أو غير ملموسة طبقا لنوع الأصل، حيث تعتبر تكاليف التنقيب عن النفط تكاليف غير ملموسة، بينما تعد الآلات والمعدات المستخدمة في هذه العملية تكاليف ملموسة.

ويرى الباحث أن هناك تصنيف يتطابق مع مبادئ المحاسبة المقبولة قبولا عاما، في موضوع تصنيف التكاليف إلى ثابتة ملموسة، أو أصول غير ملموسة، وهذا ما يعطي انطباع عن صحة عملية الإفصاح وجودة البيانات التي تم الإفصاح عنها.

المطلب السادس: يجب إخضاع الأصول المستكشفة والمرسمله من خلال تكاليف الاستكشاف والتقييم والتنقيب لتقييم التدني، فإذا زادت تكلفة مخزون النفط عن التكلفة القابلة للاسترداد فانه يجب على المنشأة القياس والعرض والإفصاح عن خسارة التدني بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (36): الانخفاض في قيمة الأصول. ويتم الاعتراف بخسارة التدني في قائمة الدخل.

ويرى الباحث أن من الضروري القيام بعملية القياس المحاسبي لتدني قيم الأصول وذلك لان مخزون النفط عرضه لارتفاع أسعاره أو انخفاضها ولذلك يفضل إخضاع الأصول في المنشآت النفطية لتقييم التدني.

المتطلب السابع: القياس اللاحق بعد الاعتراف، بعد الاعتراف المبدئي تقوم المنشأة بالاختيار بين نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم للمحاسبة بتكاليف الاستكشاف والتقييم المعترف بها كأصل، وإذا استخدمت الشركة نموذج إعادة التقييم يجب أن يكون التطبيق منسجم مع الأصل كونه مصنف كأصل ملموس أو غير ملموس.

ويرى الباحث أن هذه الحرية في تحديد الطريقة المحاسبية الأنسب للمنشأة في شكل وكيفية القياس والعرض والإفصاح عن المخزون النفطي في الآبار المنتجة، تعد من مزايا المرونة التي يحققها المعيار في القياس والعرض والإفصاح.

11/2/2 المعالجة المحاسبية لنضوب الموارد الطبيعية

أن الموارد الطبيعية التي يتم اكتشافها تعد من ممتلكات الشركة التي قامت بالحصول على حق الاستكشاف والتنقيب عن الموارد الطبيعية، ويتم رسملة تكاليف البحث والاستكشاف على الآبار المنتجة إذا كان الأمر يتعلق بالنفط، أو يتم رسملة التكاليف على المناجم المنتجة إذا كان الأمر يتعلق بمناجم الذهب أو ما شابه ذلك، ويتم رسملة تكاليف البحث والاستكشاف والحفر على العقود (الآبار) المنتجة، ويتم تقدير الاحتياطي الاستراتيجي من المخزون من الموارد الطبيعية سواء كانت نفط أو ذهب أو نحاس والى غير ذلك من الموارد الطبيعية.

وفي نهاية الفترة المحاسبية يجب على الشركة إعداد الإجراءات والقيود المحاسبية المتعلقة بنفاد الآبار المنتجة، ويقصد بالنفاد النقص التدريجي الذي يطرأ على قيمة الأصل المتناقص وذلك بسبب استخراج جزء منه، والفرق بين النفاد والاستهلاك هو أن الأخير يتعلق بالأصول الثابتة حيث يتم توزيع كلفتها على سنوات استخدامها، أما فيما يتعلق بنفاد الآبار فان

هناك عنصرين لا بد من التطرق لهما موقع معايير المحاسبة الدولية

:(http://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs6)

1- قيمة تكاليف الإنتاج حتى تاريخ احتساب معدل النفاد.

2- الاحتياطي الإنتاجي المقدر في بداية العام.

وقد حدد معيار الإبلاغ المالي رقم (6)، كيفية معالجة مصروف النفاد وذلك من خلال إيجاد معدل تكلفة الوحدة حسب المعادلة الآتية:

معدل تكلفة الوحدة = تكاليف الأصل المرسمل – القيمة المتبقية المقدرة / الكمية المقدرة.

ويتم في نهاية كل فترة مالية تحديد الكمية المستخرجة من المصدر الطبيعي، ومن ثم إيجاد مصروف النفاد الواجب تحميله للفترة عن طريق إيجاد حاصل ضرب الكمية المستخرجة ضرب معدل تكلفة الوحدة.

وفي نهاية الفترة المالية يتم إعداد قيد اليومية 12/31 بحيث يتم جعل حساب نفاد المخزون النفطي مديناً، وجعل حساب مجمع نفاد المخزون النفطي دائناً، في حين يظهر المخزون النفطي في الآبار المنتجة في جانب الأصول المعمرة، مطروحاً منها حساب مجمع النفاد المتراكم خلال أعوام الإنتاج. ويأخذ معيار المحاسبة الدولي رقم (16) موقفاً مماثلاً في المعالجة السابقة (حنان، 2009، ص228).

12/2/2 محاسبة انخفاض قيمة المناطق المنتجة

إن الشركات التي تتبع طريقة المجهودات الناجحة تخضع لأحكام انخفاض القيمة وفقا للبيان (144) (SFAS)، Statement Of Financial Accounting Standards الصادر

عن مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB)، وذلك فيما يخص المناطق المبرهنة والتجهيزات والتسهيلات المتعلقة بها، في حين أن المناطق غير المبرهنة تخضع لأحكام انخفاض القيمة وفقا للبيان رقم (19) SFAS الصادر عن مجلس معايير المحاسبة المالية FASB، وتطبق الشركات التي تتبع طريقة محاسبة التكلفة الكلية وفق قواعد لجنة بورصة الأوراق المالية اختبار السقف بالنسبة لاحتياطيات النفط والغاز المبرهنة. (القاضي وآخرون، 2001، ص66).

ووفقا للبيان رقم SFAS 144، فانه في أي وقت تشير الأحداث والتغيرات في الظروف إلى أن المبلغ المحمل للأصل قد لا يكون قابلاً للاسترداد، فيجب على الشركة القيام بتقدير التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة من استخدام الأصل والتخلص النهائي منه، فإذا تجاوز المبلغ المحمل للأصل هذه التدفقات النقدية (غير المخصومة وبدون أعباء الفائدة وقبل الضريبة)، فيجب على الشركة الاعتراف بخسارة انخفاض القيمة وتقاس خسارة انخفاض القيمة بالفرق بين المبلغ المحمل للأصل وقيمته العادلة، أما إذا كانت التدفقات النقدية المستقبلية غير المخصومة المتوقعة للأصل أكبر من قيمتها المحملة فأن القيمة المحملة للأصل تعتبر مستردة وليس هناك خسارة انخفاض قيمة.

أما وفقا لمعيار المحاسبة الدولي رقم (36) والذي يتفق مع معيار الإبلاغ المالي رقم (6)، فانه يجب على الإدارة أن تقيم سنويا فيما إذا كانت هنالك أية مؤشرات تبين بأن أصلاً طويل الأجل من الممكن أن تكون قد انخفضت قيمته، وإذا تبين وجود مثل هذه المؤشرات فانه يجب أن يتم تسجيل قيمة انخفاض القيمة، ويوجد انخفاض في قيمة الأصول طويلة الأجل إذا كانت القيمة الدفترية للأصل تتجاوز الأكبر من إما القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة من تشغيل الأصل، أو سعر البيع الصافي، ويجب الاعتراف بخسارة انخفاض القيمة

في قائمة الدخل عند وجودها، وتقاس خسارة انخفاض القيمة بالفرق بين القيمة الدفترية للأصل والمبلغ القابل للاسترداد، ويمثل المبلغ القابل للاسترداد المبلغ الأكبر من بين سعر البيع الصافي للأصل أو القيمة الاستعمالية التي تمثل التدفقات النقدية المستقبلية التي سيتم الحصول عليها من الأصل والمخصومة إلى القيمة الحالية باستخدام المعدل المحدد في السوق وذلك قبل الضريبة، والتي تعكس التقييم الجاري للقيمة الزمنية للنقود والمخاطر الخاصة بالأصل (الريشاني وآخرون، 2012، ص 284).

المبحث الثالث

قطاع النفط في دولة الكويت

1/3/2 نظرة على سوق المال الكويتي

يعرض هذا المبحث معلومات عن تأسيس سوق المال في الكويت، ومناخ البيئة الاستثمارية في السوق وأيضا يتحدث عن نظرة عامة عن وضع الأسواق المالية وحجم رأس المال المستثمر، كما يتطرق إلى الحديث عن نبذه عن شركات النفط في الكويت، ومختصر عن الوضع المالي لهذه الشركات.

2/3/2 سوق المال الكويتي:

عرف المستثمرون في الكويت الاستثمار في الأوراق المالية (الأسهم) منذ إنشاء بنك الكويت الوطني عام 1952م كأول شركة مساهمة عامة كويتية، ثم إنشاء سوق الكويت بمرسوم أميري عام 1983م، واستمر السوق القيام بالمهام التشريعية حتى موعد نقل مسؤولياته التنظيمية لهيئة أسواق المال التي أنشئت بموجب القانون الجديد الذي تم التوقيع عليه من قبل أمير الكويت والذي دخل حيز التنفيذ في 28 فبراير عام 2010م.

وهناك ما يقارب (208) شركة مساهمة مدرجة في سوق المال الكويتي ويبلغ رأس مالها أكثر من (100) مليار دولار، وتمثل ما نسبته (100%) من الناتج المحلي الإجمالي الكويتي، وفي أواخر عام 2009 وقد وقع سوق المال الكويتي عقد شراكة مع مجموعة ناسداك بحيث تم

بموجبه تنفيذ نظام التداول الجديد (X–Stream) ونظام الرقابة الآلي (Smarts)، وهذا ما يعزز من جودة الخدمات المالية في سوق الكويت المالي (شنيتر،2014).

3/3/2 شركات النفط الكويتية: هناك (8) شركات نفط وغاز مدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية، ويعد قطاع النفط والغاز في دولة الكويت من أهم موارد الدولة التي تعتمد عليها في الإنفاق العام على جميع قطاعات الدولة وعلى البنى التحتية لدولة الكويت، كما وتعتزم الكويت إنفاق 100 مليار دولار أمريكي على قطاع النفط من خلال الإنفاق الاستكشافي والتكرير والبتروكيماويات والنقل البحري، ويشار إلى أن الكويت ستكون قادرة على إنتاج 3.5 مليون برميل يوميا مع نهاية عام 2015، وتسعى إلى إنتاج 4 مليون برميل بحلول عام 2020م، (ara.reuters.com,2015).

وقد ذكر تقرير تم نشرة على (http://www.alarabiya.net)، إن الكويت لم يطرأ على هيكلها الاقتصادي خلال العقد الماضي تغييرات كبيرة وأساسية، حيث لا يزال القطاع العام بما فيه القطاع النفطي يسيطر على نحو 75% من النشاط الاقتصادي بالتزامن مع نقص كبير في المبادرات والخطوات الفعالة والجدية لتنويع الاقتصاد ، وبحسب صحيفة الأنباء الكويتية، فقد أشار التقرير إلى أن خطة التنمية تباطأ العمل فيها وكان مصيرها التسييس ثم التطبيق المجتزأ والانحراف عن مسارها الإنمائي.

وبين التقرير أن الناتج المحلي الإجمالي سجل نسبة نمو سنوي متراكم خلال عقد بلغت9.7% والتي تعتبر بالمقاييس الاقتصادية العالمية مفضلة وجيدة، ولكنها في الكويت ليست مستدامة نتيجة تذبذب أسعار النفط.

وكان القطاع النفطي المحرك الرئيسي لهذا النمو، حيث سجل إجمالي نسبة نمو بلغت 175% ليرتفع من 12.2 مليار دينار خلال عام 2012 إلى 32,1 مليار دينار خلال عام 2014 ومن المتوقع أن يسجل 33.5 مليار دينار خلال العام الحالي أو ما يعادل 62% من الناتج المحلي الإجمالي المتوقع لعام 2014. مع ثبات أسعار النفط فوق مستوى الـ100 دولار للبرميل وفي ظل عدم توافر الإحصاءات الفعلية الرسمية، من المتوقع أن يكون الناتج المحلي الإجمالي قد سجل نسبة نمو بلغت 3.25% خلال عام 2013، ويتوقع أن يرتفع الناتج المحلي الإجمالي بالأسعار الجارية بنسبة 2.54% خلال عام 2014.

وندرج في هذا السياق عرضاً موجزاً لشركات النفط الكويتية الثمانية على النحو الآتي:

1- شركة المقاولات والخدمات البحرية: www.gulfbase.com.

وتأخذ الشركة الرمز (بحرية)، ورقم الشركة (507)، وتاريخ التأسيس 1973م، أما تاريخ الإدراج في سوق الكويت المالي عام 1984م، ولا يوجد أية فروع للشركة داخلية أو خارجية، وإن أغراض الشركة تتعلق بجميع أعمال المقاولات والخدمات والصيانة البحرية والبترولية واستغلال الفوائض المالية المتوفرة لدى الشركة عن طريق استثمارها في محافظ مالية تدار من قبل شركة متخصصة، وقد بلغ حجم رأس المال المصرح به للشركة (22,916,620) دينار، فيما بلغ عدد الأسهم المصرح بها (229,166,200) سهماً.

2- شركة المجموعة البترولية المستقلة: http://www.ipg.com.kw.

وتأخذ الرمز (بترولية) ورقم الشركة في السوق المالي (6)، وقد تأسست الشركة عام 1976م، وتم إدراجها في السوق المالي عام 1995م أما الأغراض العامة للشركة فهي المتاجرة

في النفط الخام والمنتجات البترولية، والاستثمارات الإستراتيجية والمشاريع المشتركة وفي مجالات تخزين البترول وخدمات التفريغ والتوزيع وأنشطة أخرى متعلقة بصناعة البترول والخدمات الاستشارية في مجال البترول والبتروكيماويات.

ويبلغ رأس المال المصرح به والمدفوع للشركة حوالي (15.225.000) ديناراً وعدد الأسهم المصدرة (152250000) سهماً.

3- شركة الصفاة للطاقة القابضة: www.**safat**tec.com

وتأخذ الرمز صفاة، ورقم الشركة (606)، وتاريخ التأسيس عام (1983)، ولا يوجد فروع للشركة، أما أغراض الشركة فقد كانت تعتمد على تملك المنقولات وتأجيرها والاستثمارات المالية بالإضافة إلى الصناعات النفطية، وقد بلغ رأس المال المصرح به (60304500) فيما كانت عدد الأسهم المصدرة حوالي (603045000) سهماً.

4- شركة ايكاروس للصناعات النفطية:https://www.ikarus.com.kw .

وتأخذ الرمز (ايكاروس) ورقم الشركة (528)، وقد تأسست الشركة عام 1996م، أما تاريخ الإدراج في سوق الكويت المالي عام 2008م، ولا يوجد لشركة إيكاروس أية فروع داخلية أو خارجية، وتتمثل أغراض الشركة في المواد الكيماوية والأنشطة المتعلقة بالبتروكيماويات واستغلال الفوائض المالية المتوفرة لدى الشركة عن طريق استثمارها للأموال الفائضة في شراء محافظ مالية، وقد بلغ رأس مال الشركة المصرح به والمدفوع حوالي 78750000 وكانت الأسهم المصدرة من قبل شركة إيكاروس (787500000).

5- شركة بيت الطاقة القابضة: http://www.arefenergy.com

وتأخذ الرمز (بيت الطاقة)، والرقم المعتمد في السوق المالي (627)، وتأسست شركة بيت الطاقة القابضة في عام 1996م، وتم إدراجها في السوق المالي عام 2005م، ويعد الغرض الرئيس من تأسيس الشركة هي الصناعات النفطية والبتروكيماوية، بالإضافة إلى تملك أسهم شركات مساهمة كويتية أو أجنبية وكذلك تملك أسهم في شركات ذات مسؤولية محدودة والاهتمام بالصناعات النفطية ومشتقاتها.

ويبلغ رأس المال المصرح به 75,000,000 دينار وكذلك المدفوع، في حين يبلغ عدد الأسهم المصدرة (750,000,000) سهماً.

2 الشركة الوطنية للخدمات البترولية: www.npsintl.com.

ويرمز لها بالرمز (ناتيسكو) ورقمها في السوق المالي (617)، وكانت الشركة الوطنية للخدمات البترولية قد تأسست عام (1993)، وتم إدراجها في السوق المالي في عام (2003)، وقد كانت أهم إغراض الشركة القيام بالخدمات النفطية المساندة لعمليات حفر الآبار وإصلاحها وصيانتها وتجهيزها للإنتاج وكذلك استيراد وصنع المواد والمعدات اللازمة لهذه الغايات مع إبرام اتفاقيات والحصول على الوكالات.

وقد بلغ رأس المال المدفوع والمصرح به والمدفوع 5,760,951 ديناراً، في حين بلغت عدد الأسهم المصدرة 57,609,510 سهماً.

7- الشركة الخليجية للاستثمار البترولي: https://www.gic.com.kw

ويرمز لها بالرمز (بترولية) ورقمها المعتمد لدى سوق المال الكويتي (629)، وقد تأسست الشركة الخليجية للاستثمار البترولي في عام 1998م، وتم إدراجها في سوق المال عام 2005م، وتعد أغراض الشركة القيام بالخدمات الاستشارية والاقتصادية للحكومات والشركات المنتجة والمستهلكة للبترول والبتروكيماويات في مجال التسويق والتكرير والإنتاج وغيرها من المجالات المتعلقة بالبترول والبتروكيماويات، والقيام بالبحوث التسويقية وجمع المعلومات في مجال البترول والبتروكيماويات.

وقد بلغ رأس المال المصرح به (35,818,430) ديناراً، في حين بلغ عدد الأسهم المصدرة من الشركة حوالي (358,184,309) سهماً.

8- شركة برقان لحفر الآبار: http://www.burgandrilling.com

وتأخذ شركة برقان الرمز (آبار)، ورقم الشركة المعتمد في سوق الكويت المالي هو (633)، ولا يوجد أية فروع للشركة داخلية أو خارجية، وتعد أهم أغراض الشركة هي تقديم الخدمات الاستكشافية والتطوير والصيانة لشركات البترول والغاز بشكل رئيسي، في حين بلغ رأس المال المصرح به والمدفوع   20,962,50o0 ديناراً، وقد بلغ عدد الأسهم المصدرة حوالي 209,962,000 سهماً.

الجدول الآتي يوضح أهم بنود الميزانية وصافي الدخل وربحية السهم لشركات النفط والغاز الكويتية كما هي في نهاية عام 2014 (الأرقام بآلاف الدنانير الكويتية).

(2)

الرقم	اسم الشركة	الأصول	الخصوم	حقوق الملكية	صافي الربح	العائد على السهم
1	شركة المقاولات والخدمات البحرية.	207516	118672	45283	665	3.05
2	شركة المجموعة البترولية المستقلة	342929	260945	81984	10950	10.85
3	شركة الصفاة للطاقة القابضة.	55105	5728	41074	(22330)	(0.55)
4	شركة ايكاروس للصناعات النفطية	206568	33298	173270	11031	2.18
5	شركة بيت الطاقة القابضة	77885	10420	62685	11408	(4.95)
6	الشركة الوطنية للخدمات البترولية	20427	4186	15832	1788	16.72
7	الشركة الخليجية للاستثمار البترولي	59821	18071	41416	4684	3.72
8	شركة برقان لحفر الآبار	148923	91360	57563	14549	9.04

ويتضح من الجدول أعلاه أن اكبر الشركات حجماً من حيث حجم الأصول كانت شركة المجموعة البترولية المستقلة بمبلغ (342,929) ديناراً كويتياً، كما بلغ العائد على السهم العادي أو ما يسمى ربحية السهم العادي حوالي (10,85) ديناراً كويتياً وهي ايضاً تحقق أعلى عائد على السهم من بين شركات النفط الثمانية.

أما اكبر حقوق الملكية في الشركات الثمانية فقد كانت شركة ايكاروس بواقع (173270) ديناراً كويتياً، وقد بلغت أكثر الشركات تحقيقا للأرباح هي شركة برقان لحفر الآبار بواقع (14549) ديناراً.

وقد كانت شركة الصفا أكثر الشركات تحقيقاً للخسارة في العام 2013، حيث بلغت نتيجة أعمال الشركة (22330) في حين كانت اقل الشركات من حيث نسبة العائد على السهم العادي هي شركة بيت الطاقة بقيمة (4.95).

الفصل الثالث

منهجية الدراسة

3-1 المقدمة

3-2 طبيعة الدراسة ومنهجها

3-3 تطوير أداة الدراسة

3-4 التعريف بأداة الدراسة

3-5 مجتمع الدراسة وعينتها

3-6 الاختبارات الخاصة بأداة الدراسة

3-7 خصائص عينة الدراسة

الفصل الثالث

منهجية الدراسة

3-1 المقدمة

لقد تم تخصيص الفصل الثالث للتحدث عن المنهج المتبع في هذه الدراسة وكيفية وتحقيق أهداف الدراسة، بحيث يحتوي على أساليب جمع البيانات، وتطوير أداة الدِّراسة، والتعريف بها، وإختبار صدقها وثباتها، كما يتضمن مجتمع وعينة الدِّراسة، والأساليب الإحصائيَّة المستخدمة في تحليل البيانات.

3-2 طبيعة الدراسة ومنهجها

تتبع هذه الدراسة المنهج الوصفي التحليلي وذلك من خلال جمع البيانات ذات العلاقة بموضوع الدراسة ومن تحليلها إحصائيا للوصول إلى نتائج الدراسة وتعميمها، وقد تم جمع البيانات والمعلومات اللازمة لتحقيق أهداف الدراسة من المصادر الآتية:

1. **المصادر الثانويَّة** : حيث تم جمع المعلومات المتعلقة بمجالات الدراسة من خلال مراجعة الكتب، والمقالات العربية والأجنبية المتخصصة، والدِّراسات المنشورة، ورسائل الماجستير المتعلقة بنفس الموضوع والمواضيع ذات العلاقة ، وقد تم التمعن والتمحيص في مجالات الدراسة ومتغيراتها من خلال الاطلاع على مفاهيم المتغيرات التي تحتويها الدراسة ومن ثم العمل على تشكيل رؤية واضحة تساعد الباحث على صياغة أسئلة الاستبانة.

2. **المصادر الأولية:** حيث تصنَّف الدِّراسة على أنهَّا دراسة ميدانيَّة لجمع البيانات الأوليَّة وتعتمد المنهج الوصفي التحليلي للتعرف على وجهه نظر المختصين في مجال الاعتراف والقياس والإفصاح عن تقييم الموارد الطبيعية والمحاسبة عنها وهم المدراء الماليون ورؤساء أقسام المحاسبة والعاملين في قسم المحاسبة العامة ومدراء التدقيق الداخلي والمدققين الداخليين، وتمَّ استخدام أسلوب الإستبانة ، حيث تمَّ إعداد فقراتها بالاعتماد على الإطار النظري الذي يتحدث عن معيار الإبلاغ المالي رقم (6).

3-3 تطوير أداة الدِّراسة

انطوت عمليِّة تطوير أداة الدراسة على عدة خطوات حتى وصلت إلى ما هي عليه في هذه الدِّراسة، لذلك تمَّ اعتمادها، واستخدامها، وتتلَّخص هذه الخطوات بما يلي:

لقد تم تلخيص المحاور الأساسية لمعيار الإبلاغ المالي رقم (6)، وقد تم بعد ظهور مجالات الدراسة وفقراتها والتي شكَّلت البناء الأساسي، قام الباحث بعرضها على المختصين للتأكُّد من تغطيتها، وشموليتها لجوانب الموضوع الأساسيَّة، ولزيادة القدرة على فهمها، وتطبيقها، ووضوحها، وإزالة الغموض عن فقراتها.

4-3 التعريف بأداة الدِّراسة

تتكون أداة الدِّراسة من إستبانة موضحة بالملحق رقم (1) تم تصميمها من قبل الباحث لتحقيق أهداف الدراسة، وتكونت الإستبانة من قسمين تمثلت فيما يلي:

القسم الأوَّل: هدف إلى جمع البيانات الديموغرافية عن أفراد عينة الدراسة واشتملت على المؤهل العلمي، والتخصص العلمي، الخبرة العملية، المسمي الوظيفي، عدد الدورات في مجال معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية.

القسم الثَّاني: تكون من أربعة مجالات خصصت لقياس مدى التزام شركات النفط والغاز الكويتية بمعيار الإبلاغ المالي رقم (6) وفيما يلي توزيع هذه المجالات:

المجال الأوَّل: يتعلَّق بقياس مدى التزام شركات النفط بالاعتراف المبدئي بتكاليف الاستكشاف والتنقيب حسب متطلبات معيار الإبلاغ المالي رقم (6)، ويحتوي على (8) أسئلة.

المجال الثاني: يتعلَّق بقياس مدى التزام شركات النفط الكويتية بالمعالجة المحاسبية لتكاليف الاستكشاف والتنقيب عن النفط الواردة ضمن معيار الإبلاغ المالي رقم (6)، ويحتوي على (7) أسئلة.

المجال الثالث: يتعلَّق بقياس مدى التزام شركات النفط الكويتية بالمعالجة المحاسبية لنضوب النفط حسب متطلبات معيار الإبلاغ المالي رقم (6). ويحتوي على (7) أسئلة.

المجال الرابع: يتعلَّق بقياس مدى التزام شركات النفط الكويتية بمتطلبات الإفصاح حسب متطلبات معيار الإبلاغ المالي رقم (6)، ويحتوي على (7) أسئلة.

واستخدم الباحث في أداة الدراسة مقياساً مكوُّناً من خمس درجات (1−5) من الإجابات حسب مقياس ليكرت الخماسي (Likert Scale)، وهو مقياس فئوي مكون من خمس درجات لتحديد درجة موافقة أفراد عينة الدراسة على كل فقرة من فقرات أداة الدراسة، وتحويلها إلى بيانات كمية يمكن قياسها إحصائياً، وتم إعطاؤها الأوزان النسبية الظاهرة في جدول رقم(3).

جدول رقم (3)

درجات مقياس ليكرت الخماسي (Likert Scale) المستخدم في أداة الدراسة

درجة المقياس	درجة الموافقة	الوزن النسبي
غير موافق بشدةً	1	0–20%
غير موافق	2	21–40%
محايد	3	41–60%
موافق	4	61–80%
موافق بشدة	5	81–100%

ولتحديد درجة أهمية كل فقرة من فقرات الدراسة، تم استخدام معيار إحصائي يقوم على تقسيم الأوساط الحسابية إلى ثلاث فئات: منخفض، متوسط، مرتفع الأهمية، وذلك كالآتي (اكبر وزن – اصغر وزن / مجموع الفئات) (5–1/3 =1.33)، بحيث تصبح درجات الأهمية، (1– أقل من 2.33) تعني مستوى تطبيق منخفض، (من 2.34 –أقل من 3.67) تعني مستوى تطبيق متوسط، (من 3.68 – 5) تعني مستوى تطبيق مرتفع.

3–5 مجتمع الدراسة وعينتها

يتكون مجتمع الدراسة من المدراء الماليين ورؤساء أقسام الحسابات والعاملين في أقسام المحاسبة ومدراء التدقيق الداخلي والمدققين الداخليين في شركات النفط الكويتية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية لعام 2014 والبالغ عددها (8) شركات (سوق الكويت للأوراق المالية، 2014) كما هو مبين في الملحق رقم (3)، وتعمل هذه الأقسام في الأعمال المحاسبية

والرقابية وهي قادرة على تقييم مستوى التزامها بتطبيق متطلبات معيار الإبلاغ المالي رقم (6)، وتم حصر مجتمع الدراسة بشكل كامل وتم اعتبار مجتمع الدراسة هو عينة الدراسة، وتمَّ توزيع الاستبانة عليهم بواقع (8) استبانه لكل شركة، وبهذا تكون عينة الدراسة مكونة من (64) فرداً، واسترد منها (56) استبانه قابلة للتحليل الإحصائي، بما نسبته (87.5%) من عدد الاستبانات الموزعة على عينة الدراسة وتعتبر هذه النسبة جيدة، وقد تم إجراء التحليل عليها واستخراج نتائج الدراسة وتوصياتها.

3-6 الاختبارات الخاصة بأداة القياس

3-6-1 صدق الأداة (Instrument Coefficient)

يهدف هذا الاختبار إلى التأكُّد من أنَّ الأداة التي تمَّ استخدامها في هذه الدِّراسة تقيس فعلياً ما ينبغي قياسه (Sekaran, 2003)، وعليه استخدمت الدراسة اختبارات صدق الأداة المستخدمة في العديد من الدراسات السابقة ومنها:

1 -الصدق الظاهري (Face Validity): ويهدف هذا الإختبار إلى التأكُّد من أنَّ العبارات التي تحتويها أداة الدراسة يمكن أن تؤدي إلى جمع البيانات بدقة، ولتحقيق ذلك تم عرض الاستبانة على عدد من المختصين من أعضاء هيئة التدريس في عدد من الجامعات الأردنية وذلك للتعرُّف على درجة وضوح العبارات المستخدمة التي تحتويها أداة الدراسة، وسهولتها، وانسجامها مع أهداف الدِّراسة، مما يؤكد صدق الأداة.

2 -صدق المحتوى (Content Validity): يقصد به مدى تعبير فقرات كل مجال من مجالات الدِّراسة عن المجال الذي تنتمي إليه، وقد انصب الاهتمام على التأكُّد من أنَّ كل مجال من مجالات الدِّراسة ممثل بشكل دقيق بمجموعة من الفقرات التي تخصه ، وأنَّ هذه الفقرات

تقيس بالفعل هذا المجال (Sekaran,2003), وتمَّ قياس صدق محتوى الإستبانة من خلال قياس العلاقة بين كل فقرة وبين المجال الذي تنتمي إليه باستخدام معامل بيرسون للارتباط (Pearson Coefficient of Correlation)، وقد اعتمدت علاقات الارتباط التي تزيد عن (30%)، وكانت دلالتها الإحصائيَّة مهمة عند مستوى (0.05≥α) (Nunnally, 1978), وتبين الجداول من (4) هذه العلاقات.

جدول رقم (4)

معاملات ارتباط بيرسون الخاص بقياس صدق المحتوى لفقرات مجالات تطبيق متطلبات معيار الإبلاغ المالي رقم (6).

المتغير / الفقرات	الاعتراف المبدئي بتكاليف الاستكشاف والتنقيب	المعالجة المحاسبية لتكاليف الاستكشاف والتنقيب	المعالجة المحاسبية لنضوب النفط	متطلبات الإفصاح
1	0.333*	0.444*	0.311*	0.411*
2	0.303*	0.362*	0.485**	0.451*
3	0.537**	0.552**	0.365**	0.365*
4	0.611**	0.366*	0.310**	0.455*
5	0.451**	0.302*	0.444**	0.410*
6	0.311*	0.311*	0.458**	0.444*
7	0.520**	0.411*	0.395**	0.366*
8	0.302*			

**** معامل الارتباط دال إحصائيا عند مستوى (0.01≥α)* معامل الارتباط دال إحصائيا عند مستوى 0.05≥α)**

يبين الجدول السابق نتائج معامل ارتباط بيرسون بين الفقرات ومجالات متطلبات تطبيق معيار الإبلاغ المالي رقم (6)، وباستعراض قيم معاملات الارتباط ومستويات الدلالة يتبين وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.01) و (0.05) بين فقرات المجال مما يشير إلى وجود صدق بنائي لهذه الفقرات.

3-6-2 ثبات أداة الدراسة (Reliability)

يقصد بثبات الأداة إمكانيَّة الحصول على نفس البيانات عند إعادة الدِّراسة باستخدام أداة الدِّراسة نفسها على الأفراد أنفسهم في ظل ظروف واحدة متشابهة (Sekaran,2003), وقام الباحث بقياس ثبات الأداة بعد تقسيمها إلى أربعة مجالات، وذلك لقياس الثبات لكل مجال على حده وللأداة ككل باستخدام مقياس الاتساق الداخلي كرونباخ ألفا (Cronbach Alpha) لإجابات عينة الدِّراسة التي تم الحصول عليها، وتُعد القيمة المقبولة إحصائياً لهذا المقياس (60%) فأكثر (Malhotra, 2003)، والجدول رقم (5) يبين ذلك.

الجدول رقم (5)

معامل الاتساق الداخلي كرونباخ ألفا لمجالات الدراسة وللأداة ككل

المجال	عنوان المجال	عدد الفقرات	معامل الاتساق الداخلي
الأول	الاعتراف المبدئي بنفقات الاستكشاف والتنقيب عن النفط.	8	0.715
الثاني	المعالجة المحاسبية لتكاليف الاستكشاف والتنقيب عن النفط.	7	0.695
الثالث	المعالجة المحاسبية لنضوب النفط.	7	0.76
الرابع	الإفصاح حسب متطلبات معيار الإبلاغ المالي رقم (6).	7	0.67
الأداة ككل		**29**	**0.789**

يبين الجدول أن قيم كرونباخ ألفا المحسوبة كانت مقبولة، حيث تراوحت بين (0.695 – 0.76) كان أدناها في مجال المعالجة المحاسبية لتكاليف الاستكشاف والتنقيب عن النفط في شركات

النفط الكويتية، حيث بلغت (0.695)، ونلاحظ أن ثبات فقرات أداة الدراسة ككل بلغ (0.789)، ويدلُّ على درجة ثبات مرتفعة للإستبانة.

3-6-3 اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات(اختبار كولمجروف – سمرنوف (1-Sample K-S))

تم إجراء اختبار كولمجروف – سمرنوف لمعرفة هل البيانات تتبع توزيع طبيعي أم لا، وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات لان معظم الاختبارات المعلمية تشترط ان يكون توزيع البيانات طبيعيا، ويبين الجدول رقم (6) نتائج الاختبار.

الجدول رقم (6)

اختبار التوزيع الطبيعي (1-Sample Kolmogorov- Smirnov)

المجال	عنوان المجال	عدد الفقرات	قيمة Z	قيمة مستوى الدلالة
الأول	الاعتراف المبدئي بنفقات الاستكشاف والتنقيب عن النفط.	8	1.21	0.103
الثاني	المعالجة المحاسبية لتكاليف الاستكشاف والتنقيب عن النفط.	7	2.20	0.20
الثالث	المعالجة المحاسبية لنضوب النفط.	7	1.58	0.11
الرابع	الإفصاح حسب متطلبات معيار الإبلاغ المالي رقم (6).	7	1.25	0.08
	الأداة ككل	**29**	**0.55**	**0.92**

يتضح من نتائج التحليل المبينة في جدول رقم (6) أن قيمة مستوى الدلالة أكبر من مستوى المعنوية (0.05≥α) لجميع مجالات الدراسة، وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي،

وكذلك فان قيمة (Z) لجميع فقرات المجالات بلغت أكثر من (30%)، وذلك ما يؤكد بأن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي.

3-7 الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات واختبار الفرضيات

لتحليل أسئلة الاستبانة تمَّ الاستفادة من برنامج الحُزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية، فقد استخدمت الدراسة عدة أساليب إحصائيَّة من أجل توظيف البيانات لتحقيق أهداف الدِّراسة، وفيما يلي أهم الأساليب التي تم استخدامها:

1- **اختبار معامل بيرسون للارتباط:** وتم استخدم هذا الاختبار للكشف عن مدى وجود علاقة ارتباط بين متغيرين، وقد اعتمدت علاقات الارتباط التي تزيد عن (30%)، وكانت دلالتها الإحصائيَّة مهمة عند مستوى ($0.05 \geq \alpha$)(Nunnally, 1978).
2- **اختبار الثبات:** استخدم هذا الاختبار بهدف التحقُّق من مقدار الاتساق الداخلي لأداة الدِّراسة كأحد المؤشرات على ثباتها, وقام الباحث بحساب معامل كرونباخ ألفا(Cronbach Alpha) لإجابات عينة الدِّراسة التي تمَّ الحصول عليها, وتُعد القيمة المقبولة إحصائيَّاً لهذا العامل هي (60%) فأكثر (Sekaran, 2003)، وكلما كانت قيم كرونباخ ألفا عاليَّة كانت درجة الاتساق الداخلي عاليَّة، ومقبولة، ومؤشراً على ثبات أداة الدَّراسة.
3- **اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات** (اختبار كولمجروف – سمرنوف (1-Sample K-S)) ويستخدم لمعرفة مدى توزيع البيانات توزيعا طبيعيا، وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات لان معظم الاختبارات المعلمية تشترط ان يكون توزيع البيانات طبيعيا.
4- **الأساليب الإحصائيَّة الوصفيَّة:** تمَّ استخدام الأساليب الإحصائيَّة الوصفيَّة بهدف الحصول على قراءات عامة عن خصائص وتركيبة عينة الدِّراسة وتوزيعها، ومن الأساليب الإحصائيَّة

الوصفيَّة التي تمَّ استخدامها استخدام التوزيع التكراري, والنسب المئويَّة, والوسط الحسابي والذي استخدم بهدف تحديد مدى التزام شركات النفط الكويتية بمعيار الإبلاغ المالي رقم (6) في شركات النفط الكويتية المدرجة في سوق المال الكويتي ولكلٍّ فقرة من فقرات الاستبانة، وعليه يتمُّ تصنيف بنودها حسب درجة أهميتها وفقاً لمتوسطاتها الحسابيَّة, كما تمَّ استخدام الانحراف المعياري لقياس تشتُّت الإجابات عن المتوسطات الحسابيَّة لبنود الاستبانة المختلفة.

5- **اختبار One Sample T-Test للعينة الواحدة:** وذلك لاختبار الفرضيات الرئيسة والفرعية.

6- **تحليل التباين المتعدد (Manova):** يستخدم هذا الاختبار لمعرفة فيما إذا كان هناك فروقات ذات دلالة إحصائية بين مجالات الدراسة (المتغيرات التابعة) تعزى للمتغيرات الديموغرافية (المتغيرات المستقلة).

3-8 خصائص عينة الدِّراسة:

تكونت عينة الدراسة من (56) فردا من المدراء الماليين و رؤساء أقسام الحسابات ومحاسبي قسم المحاسبة العامة ومدراء التدقيق الداخلي والمدققين الداخليين، في شركات النفط الكويتية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية ، ويبين الجداول رقم (7) توزيع أفراد العينة تبعاً للمتغيرات الديموغرافية والوظيفية .

الجدول (7)

توزيع أفراد العينة تبعاً للمتغيرات الشخصية

المتغير	المستوى	التكرار	النسبة المئوية	النسبة المئوية المجمعة
المؤهل العلمي	دبلوم	12	21.4	21.4
	بكالوريوس	30	53.6	75.0
	ماجستير	10	17.9	92.9
	دكتوراة	4	7.1	%100
التخصص العلمي	محاسبة	26	46.4	46.4
	نظم معلومات محاسبية	9	16.1	62.5
	علوم مالية ومصرفية	6	10.7	73.2
	اقتصاد	9	16.1	89.3
	إدارة أعمال	6	10.7	%100
سنوات الخبرة العملية	اقل من 3 سنوات	9	16.1	16.1
	من 3 سنوات إلى اقل من 7سنوات	9	16.1	32.2
	من 7سنوات إلى اقل من 10سنوات	16	28.6	70.7
	من 10 سنوات فأكثر	22	29.3	%100
المسمى الوظيفي	مدير مالي	4	7.1	7.1
	رئيس قسم حسابات	9	16.1	23.2
	محاسبة عامة	28	50.0	73.2
	مدير التدقيق الداخلي	5	8.9	82.1
	مدقق داخلي	10	17.9	%100
الدورات التدريبية في مجال معايير المحاسبة	دورة تدريبية	14	25.0	**25.0**
	دورتان تدريبيتان.	12	21.4	**46.4**

الدولية والإبلاغ المالي	ثلاثة دورات تدريبية.	8	14.3	**60.7**
	أربع دورات تدريبية فأكثر.	20	35.7	**96.4**
	لا يوجد	2	3.6	**%100**
	المجموع	**56**	**%100**	

يظهر من جدول (7) ما يلي:

أولاً: المؤهل العلمي

أشارت النتائج أنَّ الغالبيَّة العظمى من عينة الدِّراسة وبنسبة (53.6%) هم من حملة الشهادة الجامعيَّة الأولى "بكالوريوس"، بينما نسبة الحاصلين على شهادة الماجستير كانت (21%) من عينة الدراسة، والفئة الأقل وبنسبة (7.1%) وكان لحملة شهادة الدكتوراة، بينما الحاصلين على شهادة الماجستير جاءت بنسبة مثلت ما نسبته (17.9%) من أفراد عينة الدراسة.

وتكمن أهمية هذا التوزيع للمؤهل العلمي لعينة الدراسة في حجم التأثير الايجابي الذي يمكن أن يتركه على إعداد القوائم المالية بشكل يتوافق مع معيار الإبلاغ المالي رقم (6)، حيث أن عينة الدراسة تتمتع بمستوى جيد من الثقافة التي تساعدها على العمل والانجاز والتميز وجميع ذلك يخدم المصلحة العامة للشركة.

ثانياً: التخصُّص العلمي

ويظهر الجدول السابق أنَّ ما نسبته (46.4%) من أفراد عينة الدراسة تخصصهم الأكاديمي الرئيس هو المحاسبة، وأنَّ نسبة الذين يحملون شهادة نظم معلومات محاسبية كانت متوسطة بواقع (16.1%) من العينة، بينما نسبة الذين يحملون شهادة علوم مالية ومصرفية

(10.7%)، وكان هناك ما نسبته (16.1%) يحملون تخصص اقتصاد، وفئة حملة شهادة إدارة الأعمال بنسبة (10.7%).

ويرى الباحث أن ما يقارب (62.5%) من عينة الدراسة هم من أصحاب تخصص المحاسبة أو النظم المحاسبية، وان ذلك يعتبر مؤشر جيد على دقة المعلومات التي من الممكن جمعها من هؤلاء المستجيبين على أسئلة الدراسة، وان نتائج هذه الدراسة سوف تكون حقيقية وواقعية بسبب قرب عينة الدراسة من إدراك مجالات الدراسة وقدرتهم على إعطاء معلومات أكثر دقة عن فقرات الاستبانة.

ثالثاً: الخبرة العملية

كما يبين الجدول رقم (7) كذلك توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة العملية ، حيث يبيِّن أنَّ الذين تقل خبرتهم عن (3) سنوات كانت نسبتهم متدنية (16.1%) وشكلت اقل فئة، مع الفئة الثانية التي تتراوح بين (3- اقل من 7 سنوات) وبنفس النسبة، وان ما نسبته (28.6%) من أفراد عينة الدراسة تزيد خبرتهم عن (7) سنوات، وأنَّ (29.3%) من أفراد العينة تزيد خبراتهم عن (10) سنوات .

ويرى الباحث أن معظم عينة الدراسة تقع من ضمن الفئة التي تتراوح خبراتهم من (7- 10) سنوات، وان هذه الخبرات من المؤكد أنها تلعب دوراً حيوياً في تعزيز الأداء والعمل وتساعد هذه الخبرات على تحسين مستوى الالتزام بمتطلبات معيار الإبلاغ المالي أكثر من الموظفين الذين لا يملكون خبرات وافره في مجال عملهم.

رابعاً: المسمى الوظيفي

كما يبين الجدول السابق أنَّ الغالبية العظمي (50%) من أفراد عينة الدراسة يحتلون مركزاً وظيفياً كمحاسبين في قسم المحاسبة العامة، وفي المرتبة الثانية جاء من يحتلون مركزاً وظيفياً "مدقق داخلي" بنسبة (17.9%)، وان هناك (7.1%) من أفراد عينة الدراسة يحتلون مركزاً وظيفياً "مدير مالي، و(16.1%) مسماهم الوظيفي "رئيس قسم حسابات"، والفئة المتبقيَّة بنسبة متدنية (8.9%) من عينة الدراسة يعملون بمسمي وظيفي " مدير تدقيق داخلي"،.

يرى الباحث أن هذه المسميات الوظيفية تناسب موضوع الدراسة حيث أن هذه الوظائف هي الأقدر على الإجابة على مجالات الدراسة وبالتالي التأكد من مدى التزام شركات النفط الكويتية بالالتزام بمعيار الإبلاغ المالي رقم (6).

خامساً: عدد الدورات في مجال معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية

تبين من الجدول رقم (7)، إن معظم عينة الدراسة قد حصلوا على دورات تدريبية في مجال معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية حيث أن هناك (20) فرداً حصلوا على (4) دورات فأكثر، بما نسبته (35%) من عينة الدراسة، فيما كان هناك (14) فردا حصلوا على (1) دورة تدريبية، وان هناك (12) فرداً حصلوا على (2) دورتين تدريبيتين بنسبة (21.4%)، وهناك (8) أفراد حصلوا على (3) دورات تدريبية بنفس مجال الدراسة بنسبة (14.3%)، وان هناك (2) لم يتحصلوا على أية دورة تدريبية في مجال معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية.

ويرى الباحث أن معظم عينة الدراسة كانوا قد حصلوا على دورات تدريبية في مجال معايير المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي، وان ذلك يعتبر مؤشر كفاءة لصالح الشركة وذلك من حيث جودة العمل ومستوى الالتزام بمعيار الإبلاغ المالي رقم (6) الخاص بالموارد الطبيعية.

الفصل الرابع

تحليل البيانات واختبار الفرضيات

4-1 المقدمة.

4-2 مناقشة نتائج التحليل الإحصائي لمجالات الدراسة.

4-3 اختبار فرضيات الدراسة

4-3-1 اختبار الفرضيَّة الأولى.

4-3-2 اختبار الفرضيَّة الثَّانية.

4-3-3 اختبار الفرضيَّة الثَّالثة.

الفصل الرابع

تحليل البيانات واختبار الفرضيات

4-1 المقدمة

يتناول هذا الفصل تحليل البيانات الخاصة بمجالات الدراسة وعددها أربعة مجالات، ونبدأ بتحليل البيانات المتعلقة بالمجال الأول للدراسة.

4 2 تحليل ومناقشة نتائج الدِّراسة:

4-2-1 تحليل ومناقشة نتائج التحليل الإحصائي للمجال الأول: التزام شركات النفط بالاعتراف المبدئي بتكاليف الاستكشاف والتنقيب حسب متطلبات معيار الإبلاغ المالي رقم (6).

يبيِّن الجدول رقم (8) المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية ومستوى ألأهمية النسبية، لمجال التزام شركات النفط الكويتية بالاعتراف المبدئي بتكاليف الاستكشاف والتنقيب حسب متطلبات معيار الإبلاغ المالي رقم (6)، من وجهة نظر عينة الدراسة وهم العاملين في شركات النفط الكويتية مرتبة ترتيباً تنازلياً حسب أهميتها، ووفق المتوسطات الحسابية.

الجدول رقم (8)

اتجاهات عينة الدِّراسة حول الالتزام بالاعتراف المبدئي لتكاليف الاستكشاف

الرتبة	الرقم	الفقرة	ن= (56)		درجة الالتزام
			الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	
1	1	تلتزم الشركة بقياس تكاليف الاستكشاف والتنقيب المرسمله كأصل بالتكلفة التاريخية.	4.16	0.49	عالية

2	3	تلتزم الشركة بالثبات في استخدام سياسة معينه لرسملة بنود تكاليف الاستكشاف والتقيب.	4.08	0.64	عالية
3	2	تلتزم الشركة بتطوير سياسات محاسبية تتعلق برسملة تكاليف الاستكشاف والتنقيب تناسب طبيعة عملها.	4.07	0.65	عالية
4	4	تلتزم الشركة برسملة تكاليف الحصول على حق التنقيب.	4.03	0.65	عالية
5	8	يلتزم الشركة ب رسملة تكاليف التطوير للمصادر الطبيعية.	3.94	0.84	عالية
6	7	تلتزم الشركة برسملة تكاليف دراسة الجدوى الفنية والتجارية لاستخراج الموارد الطبيعية.	3.87	0.83	عالية
7	6	تلتزم الشركة برسملة تكاليف الحفر والتنقيب.	3.73	0.84	عالية
8	5	تلتزم الشركة برسملة تكاليف الدراسات الجغرافية والطبوغرافية والجيوفيزيقية والجيوكيماوية.	3.66	0.79	عالية
الاتجاه العام			**4.32**	**0.32**	**عالية**

يلاحظ من الجدول أنَّ آراء أفراد عينة الدراسة من العاملين في شركات النفط الكويتية عالية الأهمية اتجاه جميع فقرات التزام شركات النفط الكويتية بالمجال الأول للدراسة، وقد تراوحت المتوسطات الحسابية للفقرات ألثمان بين (3.66) و(4.16)، وباستعراض ترتيب الفقرات يتبين أن الفقرة رقم (1) والتي تنص " ىلتزم الشركة بقياس تكاليف الاستكشاف والتنقيب المرسمله كأصل بالتكلفة التاريخية "، حيث كان لها أكبر أهمية من حيث الالتزام بتكاليف

الاستكشاف المبدئي بتكاليف الاستكشاف والتنقيب، فقد جاءت بمتوسط حسابي (4.16) وهي تقع ضمن درجة الأهمية العالية وانحراف معياري (0.49)، وتفسر هذه الفقرة على أن هناك التزام تام من قبل إدارة الشركات في شركات النفط الكويتية باعتبار أنه يجب رسملة تكاليف الاستكشاف والتنقيب عن النفط واعتبارها أصولاً رأسمالية بالتكلفة التاريخية. ويوضح الجدول كذلك ان الفقرة رقم (3) والتي تنص على " تلتزم الشركة بالثبات في استخدام سياسة معينه لرسملة بنود تكاليف الاستكشاف والتنقيب " وحصلت على المرتبة الثانيَّة من حيث الأهمية في الالتزام بالاعتراف المبدئي لتكاليف الاستكشاف والتنقيب عن النفط، وذلك بوسط حسابي (4.08) وهي تقع ضمن درجة الأهمية العالية وانحراف معياري (0.64)، ويشير ذلك إلى أن عينة الدراسة التي يتكون معظمها من محاسبي الإدارة العامة يرون أنه من الضروري الالتزام والثبات باستخدام أسلوب محدد وطريقة محددة لحصر ورسملة تكاليف الاستكشاف والتنقيب وذلك اتفاقاً مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، مما يضفي على المعلومات المحاسبية خصائص نوعية أفضل.

ويشير الجدول إلى أنَّ أقل الفقرات أهمية من وجهة نظر العاملين في شركات النفط الكويتية حول الالتزام بالاعتراف المبدئي لتكاليف الاستكشاف والتنقيب حسب المعيار رقم (6)، كانت الفقرة رقم (5) والتي تنص على " تلتزم الشركة برسملة تكاليف الدراسات الجغرافية والطبوغرافية والجيوفيزيقية والجيوكيماوية "، وذلك بمتوسط (3.66) وهي تقع ضمن الدرجة الأهمية العالية، وانحراف معياري (0.79)، وتفسر هذه الفقرة على أن عينة الدراسة لا يدركون كثيراً للمصطلحات الجيولوجية والجيوفيزيقية وبالتالي فإنهم يستعينون بالخبراء المختصين من اجل فصل هذه التكاليف عن التكاليف الأخرى وعلية فقد جاءت هذه الفقرة بدرجة الوسط، في حين إن الفقرة رقم (6) والتي تنص على " تلتزم الشركة برسملة تكاليف الحفر والتنقيب " وذلك بمتوسط (3.73) وهي تقع ضمن درجة الأهمية العالية.

أيضاً وانحراف معياري (0.84)، مما يعني أن عينة الدراسة يدركون بضرورة أن يتم رسملة تكاليف حفر الآبار أو توسيعها ولذلك فهي تتفق مع الفقرات التي تنص على رسملة تكاليف الاستكشاف والتنقيب والحفر.

وبشكل عام تشير النتائج إلى وجود مستوى عال من الالتزام بمجال الاعتراف المبدئي لتكاليف الاستكشاف والتنقيب عن النفط في شركات النفط الكويتية المدرجة في سوق المال الكويتي، حيث بلغت درجة الالتزام (4.32) وهذا يشير إلى أن شركات النفط الكويتية تهتم بالاعتراف المبدئي لتكاليف الاستكشاف والتنقيب حسب متطلبات معيار الإبلاغ المالي رقم (6)، وان هذه النتيجة يمكن تفسيرها بأن عينة الدراسة يدركون لأهمية الالتزام بالاعتراف المبدئي لتكاليف الاستكشاف والتنقيب عن النفط، حسب معايير الإبلاغ المالي الدولية وان هذا الاعتراف يعد تماشياً مع فكرة البورصة العالمية للنفط وأن هذه الإفصاحات لا تقتصر أهميتها على البيئة الكويتية وإنما تنتقل إلى جميع أنحاء العالم والدول التي ترغب بالاستثمار في مجال النفط، وأنَّ الانحراف المعياري كان منخفضاً (0.32)، وهذا يشير إلى تقارب الآراء، وعدم وجود تشتُّت كبير في إجابات العاملين في شركات النفط الكويتية عينة الدراسة حول متغيرات الدِّراسة.

4-2-2 تحليل ومناقشة نتائج التحليل الإحصائي للمجال الثاني: وينص على " التزام شركات النفط الكويتية بالمعالجة المحاسبية لتكاليف الاستكشاف والتنقيب عن النفط حسب متطلبات معيار الإبلاغ المالي رقم (6)".

يبين الجدول رقم (9)، نتائج التحليل الإحصائي لمجال المعالجة المحاسبية لتكاليف الاستكشاف والتنقيب عن النفط حسب متطلبات معيار الإبلاغ المالي رقم (6). حيث تظهر المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الأهمية لكل فقرة وللمجال بشكل عام.

الجدول رقم (9)

اتجاهات عينة الدِّراسة حول الالتزام بالمعالجة المحاسبية لتكاليف التنقيب والاستكشاف

الرتبة	الرقم	الفقرة	ن= (56)		درجة الالتزام
			الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	
1	10	تلتزم الشركة بإمكانية التحول من سياسة محاسبية إلى أخرى للمحاسبة بتكاليف الاستكشاف والتقييم والتنقيب.	4.12	0.57	عالية
2	9	تلتزم الشركة بالاختيار بين نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم للمحاسبة بتكاليف الاستكشاف وذلك بالاستناد إلى معايير محاسبة مشابهه.	4.10	0.56	عالية
3	14	تلتزم الشركة بالعرض والإفصاح عن خسارة التدني في قيمة مخزون النفط إذا زادت تكلفة الأصل عن القيمة القابلة للاسترداد.	4.00	0.66	عالية
4	13	تلتزم الشركة برسملة تكاليف الاستكشاف والتنقيب بما يتناسب مع متطلبات معيار(16) الممتلكات والمصانع والمعدات.	3.96	0.73	عالية
5	11	تلتزم الشركة في تصنيف تكاليف الاستكشاف والتنقيب المتعلقة بتكاليف حقوق التنقيب كأصول غير ملموسة.	3.91	0.81	عالية
6	15	تلتزم الشركة بتقييم التكاليف المرسمله فيما إذا تدنت قيمتها والاعتراف بخسارة التدني في قائمة الدخل.	3.91	0.72	عالية
7	12	تلتزم الشركة في تصنيف تكاليف التقييم والاستكشاف والتنقيب المتعلقة بتكاليف معدات الحفر كأصول ملموسة.	3.82	0.83	عالية
الاتجاه العام			**4.44**	**0.78**	**عالية**

ويلاحظ من نتائج التحليل الإحصائي أن هناك درجة قبول مرتفعة من قبل عينة الدراسة لمجال المعالجة المحاسبية لتكاليف الاستكشاف والتنقيب عن النفط حسب متطلبات معيار الإبلاغ المالي رقم (6)، حيث تراوحت المتوسطات الحسابية لفقرات المجال من (3.82 – 4.12)، وقد جاءت أكثر الفقرات قبولا من قبل عينة الدراسة هي الفقرة رقم (10)، والتي تنص على " يمكن للشركة التحول من سياسة محاسبية إلى أخرى للمحاسبة بتكاليف الاستكشاف والتقييم والتنقيب"، حيث بلغ المتوسط الحسابي لها (4.12)، وهي درجة قبول مرتفعة الأهمية، كما بلغ الانحراف المعياري لها (0.57)، وهي نسبة تدل على عدم تشتت إجابات عينة الدراسة، وتدل هذه الدراسة على التزام شركات النفط الكويتية بما يمليه عليهم المعيار من حيث إمكانية تغيير طريقة المعالجة المحاسبية فيها من طريقة المجهودات الناجحة إلى طريقة التكاليف الكلية أو العكس.

وقد جاءت في المرتبة الثانية من حيث درجة القبول هي الفقرة رقم (9) والتي تنص على أنه " تقوم الشركة بالاختيار بين نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم للمحاسبة بتكاليف الاستكشاف وذلك بالاستناد إلى معايير محاسبة مشابهه"، حيث جاءت بمتوسط حسابي (4.10)، وانحراف معياري (0.56)، وتدل هذه الفقرة على إمكانية استخدام الشركة لنموذجين لقياس التكاليف الرأسمالية لتكاليف الاستكشاف والتنقيب، وان المعيار لا يلزم شركات النفط بطريقة معينة بل يترك لها الخيار في ذلك.

وقد كانت اقل الفقرات من فقرات المجال الثاني قبولا هي الفقرة رقم (12)، والتي تنص على أنه " تلتزم الشركة في تصنيف تكاليف التقييم والاستكشاف والتنقيب المتعلقة بتكاليف معدات الحفر كأصول ملموسة "، حيث جاءت بمتوسط حسابي (3.82) وهو متوسط يأتي ضمن درجة القبول المرتفعة، كما بلغ الانحراف المعياري لها (0.83)، وتشير هذه الفقرة إلى

اهتمام عينة الدراسة برسملة تكاليف امتلاك معدات الحفر والاستكشاف والإفصاح عنها في الميزانية العمومية كأحد الأصول الرأسمالية بما يتماشى مع متطلبات المعيار ومبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

وجاءت الفقرة رقم (15) بالدرجة الثانية من حيث أقل الفقرات قبولا والتي تنص على أنه " يتم تقييم التكاليف المرسمله فيما إذا تدنت قيمتها والاعتراف بخسارة التدني في قائمة الدخل ". وقد بلغ المتوسط الحسابي لها (3.91)، وهي درجة قبول مرتفعة، كما بلغ الانحراف المعياري للفقرة (0.72)، وتفسّر هذه الفقرة على أن الشركات تهتم بموضوع انخفاض القيمة أو ما يسمى التدني في قيمة الأصول الملموسة، وتقوم بالإفصاح عن الخسارة في قائمة الدخل.

وعلى المستوى الإجمالي لمناقشة وتحليل نتائج التحليل الإحصائي للمجال الثاني المتعلق بالالتزام بالمعالجة المحاسبية لتكاليف التنقيب والاستكشاف فقد بلغ المتوسط الحسابي للمجال(4.44) وهي درجة تأتي ضمن درجة الالتزام المرتفعة، فيما بلغ الانحراف المعياري (0.78)، وهذا يدل على أن شركات النفط الكويتية عينة الدراسة تلتزم بطرق المعالجة المحاسبية التي تضمنها المعيار وهي طريقة المجهودات الناجحة والتكاليف الكلية، وهذا ما يعزز مستوى الالتزام بمعيار الإبلاغ المالي رقم (6).

4-2-3 تحليل ومناقشة نتائج التحليل الإحصائي للمجال الثالث: وينص المجال الثالث " لا تلتزم شركات النفط الكويتية بالمعالجة المحاسبية لنضوب النفط حسب متطلبات معيار الإبلاغ المالي رقم (6)".

يبيِّن الجدول رقم (10) المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية ومستوى ألأهمية النسبية، لمجال التزام شركات النفط الكويتية بالمعالجة المحاسبية لنضوب النفط حسب متطلبات معيار

الإبلاغ المالي رقم (6)، من وجهة نظر عينة الدراسة وهم العاملين في شركات النفط الكويتية مرتبة ترتيباً تنازلياً حسب أهميتها، ووفق المتوسطات الحسابية.

الجدول رقم (10)

اتجاهات عينة الدِّراسة حول الالتزام بالمعالجة المحاسبية لنضوب النفط في شركات النفط الكويتية طبقا لمعيار الإبلاغ المالي رقم (6)

الرتبة	الرقم	الفقرة	ن= (56)		درجة الالتزام
			الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	
1	16	تلتزم إدارة الشركة بتحديد الاحتياطيات النفطية في الآبار المنتجة.	4.08	0.64	عاليه
2	18	تلتزم الشركة بالاعتراف بالجزء المستخرج من النفط كمصروف نضوب.	4.03	0.73	عاليه
3	17	تستنفذ التكاليف المرسملة خلال الفترات الزمنية التي يتم فيها استخراج النفط.	4.01	0.61	عاليه
4	20	تلتزم الشركة بتحديد تكلفة الوحدة المستخرجة من خلال تحديد معدل تكلفة البرميل المستخرج.	3.98	0.67	عاليه
5	19	تلتزم الشركة بإعادة تقييم الاحتياطيات في آبار النفط بعد العمل على استخراجه بشكل دوري.	3.94	0.72	عاليه
6	22	تلتزم الشركة بإعادة احتساب معدل نضوب البرميل المنتج في حال اختلفت التكلفة الرأسمالية للبئر المنتج.	3.91	0.66	عاليه
7	21	تلتزم الشركة ب تجميع مصروف النضوب في حساب مجمع نضوب البئر المنتج.	3.87	0.66	عاليه
الاتجاه العام			**4.321**	**0.29**	**عالية**

يلاحظ من الجدول أنَّ آراء أفراد عينة الدراسة من العاملين في شركات النفط الكويتية عالية الأهمية اتجاه جميع فقرات التزام شركات النفط الكويتية بالمجال الثالث للدراسة، وقد تراوحت المتوسطات الحسابية للفقرات السبعة بين (3.87) و(4.08)، وباستعراض ترتيب الفقرات يتبين أن الفقرة رقم (16) والتي تنص " تلتزم إدارة الشركة بتحديد الاحتياطيات النفطية في الآبار المنتجة "، حيث كان لها أكبر أهمية من حيث الالتزام بالمعالجة المحاسبية لنضوب النفط، فقد جاءت بمتوسط حسابي (4.08) وهي تقع ضمن درجة الأهمية العالية وانحراف معياري (0.64)، وتفسر هذه الفقرة على أن عينة الدراسة متأكدة بدرجة مرتفعة بأن عمليات النضوب ومعالجتها محاسبيا تتم وفق بنود معيار الإبلاغ المالي رقم (6)، وان موضوع تحديد الاحتياطيات يعد ركنا أساسياً في احتساب معدلات ونسب النفاد أو النضوب للآبار المنتجة.

ويوضح الجدول كذلك إن الفقرة رقم (18) والتي تنص على " تلتزم الشركة بالاعتراف بالجزء المستخرج من النفط كمصروف نضوب "، وحصلت على المرتبة الثانيَّة من حيث الأهمية في الالتزام بالمعالجة المحاسبية لنضوب النفط، وذلك بوسط حسابي (4.03) وهي تقع ضمن درجة الأهمية العالية وانحراف معياري (0.73)، ويشير ذلك إلى أن عينة الدراسة ترى أنه من الضروري احتساب نضوب البئر المنتج أولاً بأول وانه لابد من إعداد القيود المحاسبية اللازمة لنضوب النفط وان كميات النفط المستخرجة من الآبار المنتجة يجب أن تحسب بعناية وان يتم إعداد القيود اللازمة للنضوب وترحيل اثر هذه القيود على الحسابات الختامية للشركة. وذلك حتى لا يكون هناك مغالاة في تقدير حجم الاحتياطي من النفط .

ويشير الجدول إلى أنَّ أقل الفقرات أهمية من وجهة نظر العاملين في شركات النفط الكويتية حول تطبيق مبدأ استقلالية مجلس الإدارة كانت الفقرة رقم (21) والتي تنص على " تلتزم الشركة

بتجميع مصروف النضوب في حساب مجمع نضوب البئر المنتج "، وذلك بمتوسط (3.87) وهي تقع ضمن الدرجة الأهمية المرتفعة، وانحراف معياري (0.66)، وتفسر هذه الفقرة على أن عينة الدراسة تدرك تماما معنى هذه الفقرة لان بعض شركات النفط تقوم بتحديد مصروف النضوب واقتطاعة مباشرةً من حساب مخزون النفط أو حساب البئر المنتج، وقد لا يقومون باستخدام طريقة المجمع لذلك فقد جاءت هذه الفقرة بمتوسط اقل نسبيا من المتوسط الحسابي للفقرة الأولى.

ويلي الفقرة (21) من حيث أقل الفقرات قبولاً هي الفقرة رقم (22) والتي تنص على " تلتزم الشركة بإعادة احتساب معدل نضوب البرميل المنتج في حال اختلفت التكلفة الرأسمالية للبئر المنتج "، وذلك بمتوسط (3.91) وهي تقع ضمن درجة الأهمية العالية أيضاً وانحراف معياري (0.66)، مما يعني أن شركات النفط الكويتية تلتزم بتعديل مصروفات نضوب الآبار المنتجة تبعا لاختلاف كلفة إعداد البئر وتهيئته للإنتاج، لذلك فأنه كلما زادت التكلفة الرأسمالية للبئر المنتج فان مصروف النضوب سوف يزداد أيضاً.

وبشكل عام تشير النتائج إلى وجود مستوى عال من الالتزام بمجال المعالجة المحاسبية لنضوب النفط في شركات النفط الكويتية المدرجة في سوق المال الكويتي طبقاً لمعيار الإبلاغ المالي رقم (6)، حيث بلغت درجة الالتزام (4.321) وهذا يشير إلى أن شركات النفط الكويتية تهتم بالاعتراف المبدئي لتكاليف الاستكشاف والتنقيب حسب متطلبات معيار الإبلاغ المالي رقم (6)، وهذا يدل على أن موضوع معالجة نضوب الآبار النفطية المنتجة من المسلمات المحاسبية التي لا بد من انجازها وان هذا الأمر يتفق تماما مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها الذي يقضي بذلك أيضا، وانه يتم الالتزام بمصروفات النضوب تماما حسب متطلبات معيار الإبلاغ

المالي رقم (6)، وأنَّ الانحراف المعياري كان منخفضاً (0.29)، وهذا يشير إلى تقارب الآراء، وعدم وجود تشتُّت كبير في إجابات العاملين في شركات النفط الكويتية عينة الدراسة حول متغيرات الدِّراسة.

تحليل ومناقشة نتائج التحليل الإحصائي للمجال الرابع: وينص المجال الرابع على التزام شركات النفط الكويتية بالإفصاح حسب متطلبات معيار الإبلاغ المالي رقم (6)".

يبيِّن الجدول رقم (11) المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية ومستوى ألأهمية النسبية، لمجال التزام شركات النفط الكويتية بالإفصاح حسب متطلبات معيار الإبلاغ المالي رقم (6)، من وجهة نظر عينة الدراسة وهم العاملين في شركات النفط الكويتية مرتبة ترتيباً تنازلياً حسب أهميتها، ووفق المتوسطات الحسابية.

الجدول رقم (11)

اتجاهات عينة الدِّراسة حول الالتزام بالإفصاح حسب متطلبات معيار الإبلاغ المالي رقم (6).

الرتبة	الرقم	الفقرة	ن= (56)		درجة الالتزام
			الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	
1	29	تلتزم الشركة بالإفصاح عن التدفقات النقدية التشغيلية والاستثمارية الناجمة عن الاستكشاف والتنقيب عن المصادر الطبيعية.	4.01	0.64	عاليه
2	27	تلتزم الشركة بالإفصاح عن الأصول والخصوم وحقوق الملكية الناجمة عن الاستكشاف والتنقيب عن المصادر الطبيعية.	3.95	0.58	عاليه
3	26	تلتزم الشركة بالإفصاح عن كيفية الاعتراف بتكاليف الاستكشاف كأصول.	3.94	0.64	عاليه

4	23	تلتزم الشركة بالإفصاح عن معلومات تحدد وتوضح المبالغ المعترف بها في القوائم والناشئة عن تكاليف الاستكشاف.	3.94	0.67	عاليه
5	28	تلتزم الشركة بالإفصاح عن المصاريف والإيرادات الناجمة عن الاستكشاف والتنقيب عن المصادر الطبيعية.	3.92	0.70	عاليه
6	24	تلتزم الشركة بالإفصاح عن معلومات تحدد وتوضح المبالغ المعترف بها في القوائم والناشئة عن تكاليف الأجهزة والأصول الرأسمالية المشاركة في الاستكشاف.	3.91	0.69	عاليه
7	25	تلتزم الشركة بالإفصاح عن السياسة المتبعة للمحاسبة بتكاليف الاستكشاف والتنقيب.	3.89	0.73	عاليه
		الاتجاه العام	**4.33**	**0.25**	**عالية**

يلاحظ من الجدول أنَّ آراء أفراد عينة الدراسة من العاملين في شركات النفط الكويتية عالية الأهمية اتجاه جميع فقرات التزام شركات النفط الكويتية بمجال الالتزام بالإفصاح حسب متطلبات معيار الإبلاغ المالي رقم (6)، وقد تراوحت المتوسطات الحسابية للفقرات السبعة بين (4.01) و(3.89)، وباستعراض ترتيب الفقرات يتبين أن الفقرة رقم (29) والتي تنص " تقوم الشركة بالإفصاح عن التدفقات النقدية التشغيلية والاستثمارية الناجمة عن الاستكشاف والتنقيب عن المصادر الطبيعية."، حيث كان لها أكبر أهمية من حيث الالتزام بالمعالجة المحاسبية لنضوب النفط، فقد جاءت بمتوسط حسابي (4.01) وهي تقع ضمن درجة الأهمية العالية وانحراف معياري (0.64)، وتفسر هذه الفقرة على أن عينة الدراسة تعمل على فصل الأنشطة التشغيلية

المتعلقة بتكاليف الاستكشاف والتنقيب عن النفط وأنها تفصح عن ذلك في قائمة التدفقات النقدية بشكل يسهل على المطلع أن يتعرف على الأصول والخصوم النفطية التشغيلية.

ويوضح الجدول كذلك إن الفقرة رقم (27) والتي تنص على " تقوم الشركة بالإفصاح عن الأصول والخصوم وحقوق الملكية الناجمة عن الاستكشاف والتنقيب عن المصادر الطبيعية "، وحصلت على المرتبة الثانيَّة من حيث الأهمية في الالتزام بالمعالجة المحاسبية لنضوب النفط، وذلك بوسط حسابي (3.95) وهي تقع ضمن درجة الأهمية العالية وانحراف معياري (0.58)، ويشير ذلك إلى أن عينة الدراسة ترى أن شركات النفط الكويتية تفصح عن الحسابات النفطية الناجمة عن عملية الاستكشاف والتنقيب بحيث يتم عرضها والإفصاح عنها في الميزانية العمومية وحسب تصنيفها المحاسبي.

ويشير الجدول إلى أنَّ أقل الفقرات أهمية من وجهة نظر العاملين في شركات النفط الكويتية حول الالتزام بمتطلبات الإفصاح حسب معيار الإبلاغ المالي رقم (6)، كانت الفقرة رقم (25) والتي تنص على " تقوم الشركة بالإفصاح عن السياسة المتبعة للمحاسبة بتكاليف الاستكشاف والتنقيب"، وذلك بمتوسط (3.89) وهي تقع ضمن الدرجة الأهمية المرتفعة، وانحراف معياري (0.73)، وتفسر هذه الفقرة على أن عينة الدراسة تفصح عن طريقة المحاسبة بتكاليف الاستكشاف والتنقيب في جانب الإيضاحات في التقرير المالي السنوي المنشور والمفصح عنه من قبل الشركة.

ويلي الفقرة (25) من حيث أقل الفقرات قبولاً هي الفقرة رقم (24) والتي تنص على " تقوم الشركة بالإفصاح عن معلومات تحدد وتوضح المبالغ المعترف بها في القوائم والناشئة عن تكاليف الأجهزة والأصول الرأسمالية المشاركة في الاستكشاف "، وذلك بمتوسط (3.91) وهي

تقع ضمن درجة الأهمية العالية أيضاً وانحراف معياري (0.69)، مما يعني أن شركات النفط الكويتية ملتزمة بالإفصاح عن البيانات النوعية وأنها تعمل على توضيح الطرق والسياسات اللازمة للإفصاح عن مبالغ الاستثمارات الرأسمالية في الميزانية العمومية وبعدها.

وبشكل عام تشير النتائج إلى وجود مستوى عال من الالتزام بمجال الإفصاح في شركات النفط الكويتية المدرجة في سوق المال الكويتي طبقاً لمعيار الإبلاغ المالي رقم (6)، حيث بلغت درجة الالتزام (4.33) وهذا يشير إلى أن شركات النفط الكويتية تلتزم بالإفصاح عن جميع متطلبات الإفصاح الصادرة عن معيار المحاسبة الدولي رقم (6)، وذلك ما يعزز من أهمية الالتزام بجميع التعليمات الواردة من هيئة أسواق المال الكويتية ومن أن شركات النفط ترى أن عملية الالتزام بالإفصاح اللازم يؤدي إلى نتائج مستقبلية ايجابية لصالح الشركة، وأن الانحراف المعياري كان منخفضاً (0.25)، وهذا يشير إلى تقارب الآراء، وعدم وجود تشتُّت كبير في إجابات العاملين في شركات النفط الكويتية عينة الدراسة حول متغيرات الدِّراسة.

4-3 اختبار فرضيات الدراسة

4-3-1 الفرضية الرئيسة الأولى : وتنص هذه الفرضية على أنه " لا تلتزم شركات النفط الكويتية بالمتطلبات المحاسبية الرئيسة التي تضمنها معيار الإبلاغ المالي رقم (6):(الكشف عن المصادر الطبيعية وتقييمها)".

إن هذا النوع من الفرضيات يتم إختباره باستخدام اختبار One Sample T- Test للعينة المفردة، وسيتم اعتماد قاعدة القرار التي مفادها اذ كانت درجة المعنوية (sig) لاختبار t- test عند مستوى المعنوية أقل أو تساوي (**0.05≥α**)، فإنه يتم قبول الفرضية الصحيحة، أما إذا كانت الدلالة المعنوية أكبر من (0.05) فإننا نرفض الفرضية أي نقبل الفرضية الصفرية.

والجدول رقم (12) يوضح المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وقيمة t المحسوبة والجدولية ومستوى الدلالة المعنوية .

الجدول رقم (12)

اختبار(T) للعينة المفردة لمجال التزام شركات النفط الكويتية بالمتطلبات المحاسبية الرئيسة التي تضمنها معيار الإبلاغ المالي رقم (6):(الكشف عن المصادر الطبيعية وتقييمها)".

المجال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (T) المحسوبة	قيمة (T) الجدولية	درجات الحرية	مستوى الدلالة الإحصائية Sig
التزام شركات النفط الكويتية بالمتطلبات المحاسبية الرئيسة التي تضمنها معيار الابلاغ المالي رقم (6).	3.96	0.29	24.33	1.68	55	0.000*

* دالة إحصائيا عند مستوى (0.05≥α)

ويبين الجدول رقم (12) نتائج اختبار (T) للفرضية الرئيسة الأولى، إذ تشير النتائج أن قيمة (ت= 24.33) بمستوى دلالة إحصائية (0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة الإحصائية (0.05≥α) وقد حصلت متطلبات الالتزام بمجالات المحاسبة حسب معيار الإبلاغ المالي على متوسط حسابي بلغ (3.96)، وهي تشكل درجة موافقة عالية من قبل عينة الدراسة حول الالتزام بنص الفرضية الرئيسة الأولى، وعليه يتمُّ رفض الفرضية العدمية ، وقبول الفرضية البديلة، التي تنص على" **تلتزم شركات النفط الكويتية بالمتطلبات المحاسبية الرئيسة التي تضمنها معيار الإبلاغ المالي رقم (6):(الكشف عن المصادر الطبيعية وتقييمها)**" ، وتشير هذه النتيجة إلى أن عينة الدراسة وهم مختصين ومطلعين على الإجراءات المحاسبية المتبعة في شركات النفط الكويتية فإنهم مدركون تماما بأن ما يتم الإفصاح عنه في القوائم المالية السنوية هو حسب ما جاء به

معيار الإبلاغ المالي رقم (6)، وان عينة الدراسة يدركون بأن هناك إلزام من قبل هيئة أسواق المال الكويتية بمعايير المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي، وكون قطاع النفط يعد أهم القطاعات الاقتصادية في الكويت فإنهم لا يفضلون الالتزام بجميع القوانين والتشريعات والتعليمات الصادرة من الدولة أو الهيئات والمنظمات ذات العلاقة لكي تبقى السمعه الحسنة وجودة العمل من أهم صفات شركات النفط الكويتية.

– ومن خلال الفرضية الرئيسة سوف يتم اختبار الفرضيات الفرعية على النحو الآتي:

1/1/3/4 اختبار الفرضية الفرعية الأولى:

ولاختبار الفرضية الفرعية الأولى والتي تنص على أنه " لا تلتزم شركات النفط بالاعتراف المبدئي بتكاليف الاستكشاف والتنقيب حسب متطلبات معيار الإبلاغ المالي رقم (6) ".

لقد تم اختبار هذه الفرضية باستخدام اختبار One Sample T- Test للعينة المفردة، وتعتمد نتيجة الفرضية على قاعدة القرار التي مفادها إذا كانت درجة المعنوية (sig) لاختبار t- test عند مستوى المعنوية أقل أو تساوي **(0.05≥α)**، فإنه يتم رفض الفرضية العدمية، وقبول الفرضية الصحيحة، أما إذا كانت الدلالة المعنوية أكبر من (0.05) فإننا نقبل الفرضية العدمية.

والجدول رقم (13) يوضح المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وقيمة (T) المحسوبة والجدولية ومستوى الدلالة المعنوية .

الجدول رقم (13)

اختبار(T) للعينة المفردة لمجال التزام شركات النفط الكويتية بالاعتراف المبدئي بتكاليف الاستكشاف والتنقيب حسب متطلبات المعيار رقم (6).

المجال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (T) المحسوبة	قيمة (T) الجدولية	درجات الحرية	مستوى الدلالة الإحصائية Sig
التزام شركات النفط الكويتية بالاعتراف المبدئي بتكاليف الاستكشاف والتنقيب حسب متطلبات المعيار رقم (6).	4.32	0.32	30.43	1.68	55	0.000*

*** دالة إحصائيا عند مستوى (α≤0.05)**

ويبين الجدول رقم (13) نتائج اختبار (T) للفرضية الفرعية الأولى، إذ تشير النتائج أن قيمة (ت= 30.43) بمستوى دلالة إحصائية (0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة الإحصائية (α≤0.05) وقد حصلت متطلبات الاعتراف المبدئي بتكاليف الاستكشاف والتنقيب حسب متطلبات المعيار رقم (6). على متوسط حسابي بلغ (4.32)، وهي تشكل درجة موافقة عالية من قبل عينة الدراسة حول الالتزام بنص الفرضية الأولى، وعليه يتمُّ رفض الفرضية العدمية ، وقبول الفرضية البديلة، التي تنص على" **تلتزم شركات النفط الكويتية بالاعتراف المبدئي بتكاليف الاستكشافوالتنقيب حسب متطلبات المعيار رقم (6)** " وتدل هذه النتيجة على أن إدارة شركات النفط الكويتية تقوم بحصر وتجميع تكاليف الاستكشاف والتنقيب عن النفط والاعتراف بها

وتسجيلها إما باستخدام طريقة التكاليف الإجمالية لرسملة التكاليف أو طريقة المجهودات الناجحة، أما عملية الاعتراف بهذه التكاليف فإنها تعد أفكاراً محاسبية موجود في شركات النفط الكويتية ويهتمون بها بشكل يسمح لهم بالاعتراف بهذه التكاليف وعرضها والإفصاح عنها بالطريقة التي تناسب الشركة.

2/1/3/4 اختبار الفرضية الفرعية الثانية

لاختبار الفرضية الفرعية الثانية والتي تنص على أنه " **لا تلتزم شركات النفط الكويتية بالمعالجة المحاسبية لتكاليف الاستكشاف والتنقيب عن النفط الواردة ضمن معيار الإبلاغ المالي رقم (6).**

لقد تم اختبار هذه الفرضية باستخدام اختبار One Sample T- Test للعينة المفردة، وتعتمد نتيجة الفرضية على قاعدة القرار التي مفادها إذا كانت درجة المعنوية (sig) لاختبار t- test عند مستوى المعنوية أقل أو تساوي **($0.05 \geq \alpha$)**، فإنه يتم قبول الفرضية الصحيحة، أما إذا كانت الدلالة المعنوية أكبر من (0.05) فإننا نقبل الفرضية الصفرية.

والجدول رقم (14) يوضح المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وقيمة (T) المحسوبة والجدولية ومستوى الدلالة المعنوية .

الجدول رقم (14)

اختبار(T) للعينة المفردة لمجال التزام شركات النفط الكويتية المعالجة المحاسبية لتكاليف الاستكشاف والتنقيب حسب متطلبات المعيار رقم (6).

المجال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (T) المحسوبة	قيمة (T) الجدولية	درجات الحرية	مستوى الدلالة الإحصائي Sig ة
التزام شركات النفط الكويتية بالمعالجة المحاسبية بتكاليف الاستكشافوالتنقيب حسب متطلبات المعيار رقم (6).	4.44	0.78	13.76	1.68	55	0.000*

* دالة إحصائيا عند مستوى $(0.05\geq\alpha)$

ويبين الجدول رقم (14) نتائج اختبار (T) للفرضية الفرعية الثانية، إذ تشير النتائج أن قيمة (ت= 13.76) بمستوى دلالة إحصائية (0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة الإحصائية $(0.05\geq\alpha)$ وقد حصلت متطلبات المعالجة المحاسبية لتكاليف الاستكشاف والتنقيب حسب متطلبات المعيار رقم (6). على متوسط حسابي بلغ (4.44)، وهي تشكل درجة موافقة عالية من قبل عينة الدراسة حول الالتزام بنص الفرضية الثانية، وعليه يتمُّ رفض الفرضية العدمية ، وقبول الفرضية البديلة، التي تنص على" **تلتزم شركات النفط الكويتية بالمعالجة المحاسبية لتكاليف الاستكشاف والتنقيب عن النفط الواردة ضمن معيار الإبلاغ المالي رقم (6)** " ، ويمكن تفسير هذه النتيجة بأنها منطقية حيث انه لا يمكن أن يتم الاعتراف بتكاليف الاستكشاف بدون إجراء المعالجة

المحاسبية عليها، فقد أكدت عينة الدراسة أن شركات النفط الكويتية تعترف وتلتزم بالمعالجة المحاسبية لتكاليف الاستكشاف والتنقيب عن النفط حسب متطلبات المعيار (6)، مع التنويه إلى أن المعيار لم يلزم الشركة بطريقة محددة أو سياسة محددة، لكن عملية المعالجة المحاسبية يجب أن لا تهمل أو تدمج مع عمليات محاسبية أخرى أي انه يجب أظهار أثر المعالجة المحاسبية على القوائم المالية الختامية.

3/1/3/4 اختبار الفرضية الفرعية الثالثة:

ولاختبار الفرضية الفرعية الثالثة والتي تنص على أنه " لا تلتزم شركات النفط الكويتية بالمعالجة المحاسبية لنضوب النفط حسب متطلبات معيار الإبلاغ المالي رقم (6)".

لقد تم اختبار هذه الفرضية باستخدام اختبار One Sample T- Test للعينة المفردة، وتعتمد نتيجة الفرضية على قاعدة القرار التي مفادها إذا كانت درجة المعنوية (sig) لاختبار t- test عند مستوى المعنوية أقل أو تساوي (**0.05≥α**)، فإنه يتم قبول الفرضية الصحيحة، أما إذا كانت الدلالة المعنوية أكبر من (0.05) فإننا نقبل الفرضية الصفرية.

والجدول رقم (15) يوضح المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وقيمة (t) المحسوبة والجدولية ومستوى الدلالة المعنوية.

الجدول رقم (15)

اختبار(T) للعينة المفردة لمجال التزام شركات النفط الكويتية المعالجة المحاسبية لنضوب النفط حسب متطلبات المعيار رقم (6).

المجال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (T) المحسوبة	قيمة (T) الجدولية	درجات الحرية	مستوى الدلالة الإحصائية Sig
التزام شركات النفط الكويتية بالمعالجة المحاسبية لنضوب النفط حسب متطلبات المعيار رقم (6).	4.32	0.29	33.24	1.68	55	0.000*

*** دالة إحصائيا عند مستوى (α≥0.05)**

ويبين الجدول رقم (15) نتائج اختبار (T) للفرضية الفرعية الثالثة، إذ تشير النتائج أن قيمة (ت= 33.24) بمستوى دلالة إحصائية (0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة الإحصائية (α≥0.05) وقد حصلت متطلبات المعالجة المحاسبية لنضوب النفط حسب متطلبات المعيار رقم (6). على متوسط حسابي بلغ (4.32)، وهي تشكل درجة موافقة عالية من قبل عينة الدراسة حول الالتزام بنص الفرضية الثالثة، وعليه يتمُّ رفض الفرضية العدمية ، وقبول الفرضية البديلة، التي تنص على " **تلتزم شركات النفط الكويتية بالمعالجة المحاسبية لنضوب النفط حسب متطلبات معيار الإبلاغ المالي رقم (6)**"، وتدل هذه النتيجة على درجة الالتزام المرتفعة بمتطلبات المعالجة المحاسبية لنضوب النفط حسب متطلبات المعيار رقم (6)، وان عملية الاعتراف المبدئي بتكاليف الاستكشاف والتنقيب تؤدي إلى المعالجة المحاسبية برسملة هذه التكاليف، ثم يتم تحديد تكلفة

مخزون النفط ومقدار الاحتياطي النفطي له، ثم احتساب تكلفة النفاد للآبار المنتجة، ويتم ذلك من خلال ضرب عدد البراميل المستخرجة خلال العام بمعدل نفاد البرميل الواحد، وهذا ما يؤكد اعتراف شركات النفط الكويتية بمتطلبات معيار الإبلاغ المالي رقم(6).

4-3-2 الفرضية الرئيسة الثانية : وتنص هذه الفرضية على أنه " لا تلتزم شركات النفط الكويتية بالإفصاح حسب متطلبات معيار الإبلاغ المالي رقم (6):(الكشف عن المصادر الطبيعية وتقييمها)".

إن هذا النوع من الفرضيات يتم اختباره باستخدام اختبار One Sample T- Test للعينة المفردة، وسيتم اعتماد قاعدة القرار التي مفادها اذ كانت درجة المعنوية (sig) لاختبار t- test عند مستوى المعنوية أقل أو تساوي (**0.05≥α**)، فإنه يتم قبول الفرضية الصحيحة، أما اذا كانت الدلالة المعنوية أكبر من (0.05) فإننا نقبل الفرضية الصفرية.

والجدول رقم (16) يوضح المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وقيمة t المحسوبة والجدولية ومستوى الدلالة المعنوية .

الجدول رقم (16)

اختبار(T) للعينة المفردة لمجال الإفصاح حسب المتطلبات المحاسبية الرئيسة التي تضمنها معيار الإبلاغ المالي رقم (6):(الكشف عن المصادر الطبيعية وتقييمها).

المجال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (T) المحسوبة	قيمة (T) الجدولية	درجات الحرية	مستوى الدلالة الإحصائية Sig
الإفصاح حسب المتطلبات المحاسبية الرئيسة التي تضمنها معيار الإبلاغ المالي رقم (6):	4.33	0.25	39.04	1.68	55	0.000*

*** دالة إحصائيا عند مستوى (0.05≥α)**

ويبين الجدول رقم (15) نتائج اختبار (T) للفرضية الفرعية الأولى، إذ تشير النتائج أن قيمة (ت= 39.04) بمستوى دلالة إحصائية (0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة الإحصائية (0.05≥α) وقد حصلت متطلبات الالتزام بمجال الإفصاح حسب معيار الإبلاغ المالي على متوسط حسابي بلغ (4.33)، وهي تشكل درجة موافقة عالية من قبل عينة الدراسة حول الالتزام بنص الفرضية الرئيسة الثانية، وعليه يتمُّ رفض الفرضية العدمية الأولى، وقبول الفرضية البديلة، التي تنص على أنه " **تلتزم شركات النفط الكويتية بالإفصاح حسب متطلبات معيار الإبلاغ المالي رقم (6):(الكشف عن المصادر الطبيعية وتقييمها)**". وتشير هذه النتيجة إلى أن عينة الدراسة تجزم بشكل قاطع على التزام شركات النفط الكويتية بالإفصاح حسب متطلبات معيار الإبلاغ

المالي رقم (6)، وان إدارة هذه الشركات تدرك ضرورة الإفصاح الكافي عن البيانات المالية المنشورة وأن هذا الإفصاح يؤثر في جودة ونوعية البيانات المالية المنشورة من حيث زيادة مستوى الموثوقية والملاءمة في البيانات المالية المنشورة والتي يتم الإفصاح عنها حسب متطلبات معيار الإبلاغ المالي رقم (6).

4-3-3 الفرضية الرئيسة الثالثة: لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة الإحصائية (α≥0. 05) في إجابات المستجيبين حول مدى التزام شركات النفط الكويتية بالمتطلبات المحاسبية لمعيار الإبلاغ المالي تعزى للمتغيرات الديموغرافية (المؤهل العلمي، التخصص، الخبرة، المسمى الوظيفي، عدد الدورات في مجال معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية).

وبما أن متطلبات معيار الإبلاغ المالي موضوع الدراسة يتضمن مجالين أساسيين وهما المتطلبات المحاسبية ومتطلبات الإفصاح فإن الباحث يقسم هذه الفرضية إلى فرعين وهما، الفروقات في إجابات عينة الدراسة حول التزام شركات النفط الكويتية بالمتطلبات المحاسبية لمعيار الإبلاغ المالي رقم (6).

4-3-3-1 اختبار الفرضية الفرعية الأولى " لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة الإحصائية (α≥0.05) في إجابات المستجيبين حول مدى التزام شركات النفط الكويتية بمتطلبات معيار الإبلاغ المالي تعزى للمتغيرات الديموغرافية (المؤهل العلمي، التخصص ، الخبرة، المسمى الوظيفي، عدد الدورات في مجال معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية) ".

وبهدف اختبار هذه الفرضية تم تطبيق تحليل التباين المتعددMultivariate Analysis Of Variance (Manova) لمجال المتطلبات المحاسبية لمعيار الإبلاغ المالي رقم (6)، تبعاً للمتغيرات الديموغرافية.

يُبيّن الجدول رقم (17) نتائج تحليل التباين المتعدد (Manova) لمجال الالتزام بالمتطلبات المحاسبية لمعيار الإبلاغ المالي رقم (6)، تبعاً للمتغيرات الديموغرافية.

جدول (17)

نتائج تحليل التباين المتعدد على مجال الالتزام بالمتطلبات المحاسبية لمعيار الإبلاغ المالي رقم (6)، تبعاً للمتغيرات الديموغرافية

المتغير	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	الدلالة الإحصائية
المؤهل العلمي.	0.023	2	0.008	0.702	0.781
التخصص العلمي.	0.509	4	0.127	1.30	0.285
سنوات الخبرة العملية.	0.075	3	0.025	0.258	0.855
المسمى الوظيفي.	0.400	4	0.100	1.02	0.405
عدد الدورات في مجال معايير الإبلاغ المالي الدولية.	0.018	3	0.006	0.063	0.979
الخطأ	3.700	38	0.097		

*** دالة إحصائيا عند مستوى (0.05≥α).**

يظهر من جدول رقم (17) أنه لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (0.05≥α). بين إجابات العاملين في شركات النفط الكويتية عينة الدراسة حول عملية الالتزام بالمتطلبات المحاسبية حسب معيار الإبلاغ المالي رقم (6)، تعزى للمتغيرات الديموغرافية.

4-3-3-2 اختبار الفرضية الفرعية الاولى " لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة الإحصائية (0.05≥α) في إجابات المستجيبين حول مدى التزام شركات النفط الكويتية بمتطلبات الإفصاح حسب معيار الإبلاغ المالي تعزى للمتغيرات الديموغرافية (المؤهل العلمي، التخصص ، الخبرة، المسمى الوظيفي، عدد الدورات في مجال معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية) ".

بهدف اختبار هذه الفرضية تم تطبيق تحليل التباين المتعدد Multivariate Analysis of Variance (Manova) لمجال المتطلبات المحاسبية لمعيار الإبلاغ المالي رقم (6)، تبعاً للمتغيرات الديموغرافية.

يُبيّن الجدول رقم (18) نتائج تحليل التباين المتعدد (Manova) لمجال الالتزام بالمتطلبات المحاسبية لمعيار الإبلاغ المالي رقم (6)، تبعاً للمتغيرات الديموغرافية.

جدول (18)

نتائج تحليل التباين المتعدد على مجال الالتزام بمتطلبات الإفصاح حسب معيار الإبلاغ المالي رقم (6)، تبعاً للمتغيرات الديموغرافية

المتغير	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	الدلالة الإحصائية
المؤهل العلمي.	0.154	3	0.051	1.105	0.359
التخصص العلمي.	0.454	4	0.114	2.43	0.064
سنوات الخبرة العملية.	0.339	3	0.113	2.43	0.080
المسمى الوظيفي.	0.289	4	0.072	1.55	0.208
عدد الدورات في مجال معايير الإبلاغ المالي الدولية.	0.140	3	0.047	1.003	0.402
الخطأ	1.770	38	0.047		

*** دالة إحصائيا عند مستوى (α≤0.05) .**

يظهر من جدول رقم (17) أنه لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (α=0.05) بين إجابات العاملين في شركات النفط الكويتية عينة الدراسة حول عملية الالتزام بمتطلبات الإفصاح حسب معيار الإبلاغ المالي رقم (6)، تعزى للمتغيرات الديموغرافية.

الفصل الخامس

نتائج الدراسة وتوصياتها

1/5 نتائج الدراسة

من خلال التتبع المنهجي لخطوات البحث العلمي في هذه الدراسة ومن خلال تحليل البيانات واختبار الفرضيات فان الدراسة قد توصلت إلى النتائج آلاتية:

أولاً: تلتزم شركات النفط الكويتية بالمتطلبات المحاسبية لمعيار الإبلاغ المالي رقم (6)، وتظهر نتائج الدراسة أن هذا الالتزام كان واضحا في جميع المجالات المتعلقة بالاعتراف المبدئي لتكاليف الاستكشاف والتنقيب عن النفط، وفي مجال المحاسبة بتكاليف الاستكشاف والتنقيب عن النفط، وفي مجال المحاسبة عن نضوب المخزون النفطي.

ومن خلال هذه النتيجة الرئيسة ندرج النتائج الفرعية المتعلقة بها على النحو الآتي:

أ -وجود مستوى عال من الالتزام بمجال الاعتراف المبدئي لتكاليف الاستكشاف والتنقيب عن النفط في شركات النفط الكويتية المدرجة في سوق المال الكويتي، حيث بلغت درجة الالتزام (32 .4) وهذا يشير إلى أن شركات النفط الكويتية تهتم بالاعتراف المبدئي لتكاليف الاستكشاف والتنقيب حسب متطلبات معيار الإبلاغ المالي رقم (6)، وان هذه النتيجة يمكن تفسيرها بأن عينة الدراسة يدركون لأهمية العرض والإفصاح حسب معايير الإبلاغ المالي وذلك تماشياً مع فكرة البورصة العالمية للنفط وأن هذه الإفصاحات لا تقتصر على البيئة الكويتية وإنما تنتقل إلى جميع أنحاء العالم والدول التي ترغب بالاستثمار في مجال النفط.

ب تلتزم شركات النفط الكويتية بالمعالجة المحاسبية لتكاليف التنقيب والاستكشاف، بحيث أظهرت نتائج الدراسة   أن شركات النفط الكويتية عينة الدراسة تلتزم بطرق المعالجة المحاسبية التي تضمنها المعيار وهي طريقة المجهودات الناجحة والتكاليف الكلية، وهذا ما يعزز مستوى الالتزام بمعيار الإبلاغ المالي رقم (6).

ت أظهرت النتائج أن شركات النفط الكويتية تلتزم بمجال المعالجة المحاسبية لنضوب النفط طبقاً لمعيار الإبلاغ المالي رقم (6)، وهذا يشير إلى أن شركات النفط الكويتية تهتم بالاعتراف المبدئي بتكاليف الاستكشاف والتنقيب حسب متطلبات معيار الإبلاغ المالي رقم (6)، وهذا يدل على أن موضوع معالجة نضوب الآبار النفطية المنتجة من المسلمات المحاسبية التي لا بد من انجازها وان هذا الأمر يتفق تماما مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

ثانياً: تلتزم شركات النفط الكويتية بمتطلبات الإفصاح حسب معيار الإبلاغ المالي رقم(6)، إذ أن الالتزام بالإفصاح عن جميع الأصول والخصوم بالشكل الكافي يعمل على تعزيز الموثوقية في البيانات المالية المنشورة مما يعزز عملية الاستثمار ويحسن من القيمة السوقية للشركة. وذلك ما يعزز الموثوقية في البيانات المالية المنشورة من قبل الشركة مما يعز من القيمة السوقية لأسهم الشركة.

ثالثاً: تبين من خلال تحليل الفروقات في إجابات عينة الدراسة حول مجال التزام شركات النفط الكويتية بالمتطلبات المحاسبية حسب معيار الإبلاغ المالي رقم (6)، فقد تبين أنه لا توجد هناك فروقات في متوسطات إجابات عينة الدراسة حول الالتزام بالمتطلبات المحاسبية، وهذا ما يفسر بأن عملية الالتزام بالمتطلبات المحاسبية لا يختلف عليها أفراد عينة الدراسة مهما اختلفت خصائصهم الديموغرافية والوظيفية.

رابعاً: تبين من خلال تحليل الفروقات في متوسطات إجابات عينة الدراسة حول مجال التزام شركات النفط الكويتية بمتطلبات الإفصاح حسب معيار الإبلاغ المالي رقم (6)، فقد تبين أنه لا توجد هناك فروقات في متوسطات إجابات عينة الدراسة حول الالتزام بمتطلبات الإفصاح، وهذا ما يفسر بأن عملية الالتزام بمتطلبات الإفصاح لا يختلف عليها أفراد عينة الدراسة مهما اختلفت خصائصهم الديموغرافية والوظيفية.

2/5 التوصيات: وفي ضوء نتائج الدراسة فإن الباحث يوصي بما يلي

1- أن تعمل إدارات شركات النفط الكويتية على تفعيل دور الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي في مجال التأكيد على الحفاظ على مستويات الالتزام بمتطلبات المحاسبة والإفصاح حسب معيار الإبلاغ المالي رقم (6): الكشف عن الموارد الطبيعية وتقييمها.
2- أن تلزم هيئة أسواق المال الكويتية جميع الشركات المدرجة في سوق الكويت المالي بإعداد مسودة إفصاح أولية عن البيانات المالية كل فترة محددة وان تبدي الهيئة قبولها أو عدم قبولها للتقرير المقدم لها.
3- إعداد وتأهيل وتعيين محاسبين ومدققين داخليين يدركون أهمية المحاسبة في ضوء معايير محاسبة وإبلاغ مالي دولية لضمان جودة البيانات المالية المنشورة.

المراجع

المراجع العربية

1 -حنان، رضوان (2009)، **تطور الفكر المحاسبي- مدخل نظرية المحاسبة-**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

2 -الحسيني

3 -الحطاب، طارق (2011)، **أثر تطبيق المعايير الدولية للإبلاغ المالي على جودة الإفصاح والشفافية بالقوائم المالية للشركات الليبية المدرجة في سوق الأوراق المالية الليبي**، أطروحة دكتوراه، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، عمان، الأردن.

4 -دهمش، نعيم، وابو نصار ، محمد (2007)، **مبادئ المحاسبة**، ط3، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

5 -الريشاني، سمير ، قاسم، عبد الرزاق (2012)، **محاسبة البترول**، منشورات جامعة دمشق، دمشق، سوريا.

6 -سعادة، علي (2008)، مجلة المدقق الاردنية، العدد75-76، ص ص 20-23.

7 -سميه، موري (2010)، **آثار تقلبات أسعار الصرف على العائدات النفطية-دراسة حالة الجزائر-**، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة أبي بكر بلقايد، الجزائر، الجزائر.

8 -شنيتر، بدر راشد (2014)، **مدى التزام البنوك الكويتية بمتطلبات الإفصاح حسب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (7)**، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت، المفرق، الأردن.

9 -شاهين، علي (2009)، **النظرية المحاسبية** ، نشر بدعم من الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.

10 -عبدالله، احمد ابراهيم (2011)، **الاعتراف بالإيراد وأثره على قياس الدخل لشركات النفط بالسودان دراسة حالة شركة سودابت المحدودة،** رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، الخرطوم، السودان.

11 - عبدا لله، خالد أمين (2015)، **محاسبة النفط،** دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

12 -العودات، عبير (2014)، **مدى التزام البنوك التجارية الأردنية بمتطلبات الإفصاح الواردة في معايير التقارير المالية الدولية:** دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة جدارا، اربد، الأردن.

13 - آل غزوي، حسين (2011)، **الاتجاهات الحديثة في المحاسبة المتخصصة،** الأكاديمية العربية في الدنمارك، أطروحة دكتوراه غير منشورة.

14 -القاضي، حسين، القاسم،عبد الرزاق، الريشاني، سمير(2001)، **محاسبة البترول** دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

15 -المطارنة، غسان، البشايرة، محمد (2006)، **المحاسبة والإفصاح عن الاستثمارات في الأسهم والسندات في ضوء معيار المحاسبة الدولي رقم(39)،** جامعة دمشق، مجلة جامعة بغداد للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 22، العدد2، ص ص 131-180.

16 -المطيري، مشعل (2011)، **تحليل وتقييم الأداء المالي لمؤسسة البترول الكويتية ،** رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن.

17 -المطيري، نواف (2011)، **أثر محاسبة المسؤولية على ربحية شركات النفط الكويتية،** دراسة ميداني، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن.

18 -أبو نصار، محمد، حميدات، جم عه (2013)، **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

19 -الهيثمي، عشال(2009)، **دراسة وتقويم النظم المحاسبية المتبعة في شركات البترول العاملة في اليمن** ، أطروحة دكتوراه، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، الخرطوم، السودان.

20 -موقع المحاسب الأول:

http://www.almohasb1.com/2011/04/petroleum-accounting.htm.

21 -موقع رويترز عربي (ara.reuters.com,2015).

22 -موقع معايير المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي

http://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs6

23 -سوق الكويت للأوراق المالية (2013)، الكويت.http://www.kse.com.kw/A/ .

24 -شركة برقان لحفر الآبار http://www.burgandrilling.com

25 -الشركة الخليجية للاستثمار البترولي: https://www.gic.com.kw

26 -الشركة الوطنية للخدمات البترولية: www.npsintl.com.

27 -شركة بيت الطاقة القابضة: http://www.arefenergy.com

28 -شركة ايكاروس للصناعات النفطية:(https://www.ikarus.com.kw) .

29 -شركة المصفاة للطاقة القابضة: www.safattec.com

30 -شركة المجموعة البترولية المستقلة: .http://www.ipg.com.kw

31 -شركة المقاولات والخدمات البحرية، www.gulfbase.com.

32 -موقع العربية نت، http://www.alarabiya.net.

33 -الموقع الإلكتروني لسوق الكويت المالي (2013)، الكويت.

http://www.kse.com.kw/A/.

المراجع الأجنبية:

1- Adrea, endle (2010), **Accounting for Oil and Gas: The effect of the gap between US GAAP and IFRS on Norwegian companies**, Umea university, Nonwage, p 32-45.

2- BDO, (2014), **IFRS In Practices an overview of IFRS 6 exploration for and evaluation of mineral resources**, p 18.

3- Bala, Masud,(2013), **Effects of IFRS Adoption on the Financial Reports of Nigerian Listed Entities: The case of Oil and Gas Companies**, The Macrotheme Review 2 (7), Winter 2013, p 9-26.

4- Cortese,C.L (2009), **Extractive industries accounting and economic consequences:** past, present and future, university of Wollongong, Online: http://ro.uow.edu.au/commpapers/496.

5- Corrine L. Cortese, Helen j, Irvin (2010) **Investigation international standard setting: the black box of ifrs ,** research in accounting regulation, 22(2), 87-95, available online at http://ro.uow.edu.au/commpapers/724.

6- Lantto, Anna-Maija,(2006) , **Does IFRS Improve the Usefulness of Accounting Information in a Code-Law Country?** University of Oulu, Department of Accounting and Finance, University of Oulu, Finland. May 29.

7- Malone,D, Fries,S, Jones (2012), **An empirical investigation of the extent of corporate financial disclosure in the oil and gas industry**, journal of accounting, auditing, finance, available online http://jaf.sagepub.com/content/8/3/249.abstract.

8- Malhotra, N. K. (2003), **Marketing research**, New Jersey: Prentice Hall.

9- Nunnally, J. C. (1978). "**Psychometric Theory**", Second Edition, McGraw-Hill Book Company, New York

10- Uberman, Robert (2014), **Valuation of mineral resources in selected financial and accounting systems,** Published Online July 2014 in SciRes.http://www.scirp.org/journal/nrhttp://dx.doi.org/10.4236/nr.2014.59045.

11- Sekaran, Uma (2003).," Research Methods for Business: A skill Building Approach', 4th Edition , John Wiley and sons Inc. , New York.

ملحق رقم (1): استبانة الدراسة

بسم الله الرحمن الرحيم



جامعة آل البيت

كلية المال والأعمال

قسم المحاسبة

الأخوة المستجيبين الكرام.

تحية طيبة وبعد ،،،،،،

تهدف هذه الدراسة إلى التعرُّف على " **مدى التزام شركات النفط الكويتية بتطبيق معيار الإبلاغ المالي رقم (6): الكشف عن المصادر الطبيعية وتقييمها** "، وذلك استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة.

ونحن إذ نثمِّن صدق تعاونكم معنا، نرجو التكرُّم بالإجابة على الأسئلة المطروحة في الاستبانة المرفقة بالدقة والموضوعية التي نعهدها بكم، وذلك بوضع إشارة (✓) حول الإجابة التي تنطبق على شركتكم, علماً بأنَّ المعلومات سوف تحاط بالسريَّة التامة، ولن تستعمل إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام

الباحث الطالب	بإشراف: الأستاذ الدكتور
احمد ارشيد حمد العازمي	غسان فلاح المطارنة

ملحق رقم (1) الاستبانة

القسم الأول: البيانات الشخصية

1- المؤهل العلمي:

☐ دبلوم ☐ بكالوريوس ☐ ماجستير

☐ دكتوراه ☐ أخرى، يرجى ذكرها ....

2- التخصُّص العلمي:

☐ محاسبة ☐ نظم معلومات محاسبية ☐ علوم مالية ومصرفية

☐ اقتصاد ☐ إدارة أعمال ☐ أخرى، يرجى ذكرها ......

3- الخبـرة العملية في مجال عملك في الشركة:

☐ أقل من 3 سنوات ☐ من 3 سنوات إلى أقل من 7 سنوات

☐ من 7 سنوات إلى أقل من 10 سنوات ☐ من 10 سنوات فأكثر

4- المسمى الوظيفي:

☐ مدير مالي ☐ رئيس قسم الحسابات ☐ المحاسبة العامة

☐ مدير التدقيق ☐ مدقق داخلي.

5- عدد الدورات التي حصلت عليها في معايير المحاسبة او الابلاغ المالي الدولية:

☐ دورة واحدة ☐ 2 دورتان ☐ ثلاثة دورات ☐ اربع دورات فأكثر.

☐ لا يوجد.

القسم الثاني: بيانات متغيرات الدراسة

المجال الأول: مدى التزام شركات النفط بالاعتراف المبدئي بتكاليف الاستكشافوالتنقيب حسب متطلبات معيار الإبلاغ المالي رقم (6).

الرقم	الفقرة	موافق بشده	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشده
1	تلتزم الشركة بقياس تكاليف الاستكشاف والتنقيب المرسمله كأصل بالتكلفة التاريخية.					
2	تلتزم الشركة بتطوير سياسات محاسبية تتعلق برسملة تكاليف الاستكشاف والتنقيب تناسب طبيعة عملها.					
3	تلتزم الشركة بالثبات في استخدام سياسة معينه لرسملة بنود تكاليف الاستكشاف والتقيب.					
4	تلتزم الشركة برسملة تكاليف الحصول على حق التنقيب.					
5	تلتزم الشركة برسملة تكاليف الدراسات الجغرافية والطبوغرافية والجيوفيزقية والجيوكيماوية.					
6	تلتزم الشركة برسملة تكاليف الحفر والتنقيب.					
7	تلتزم الشركة برسملة تكاليف دراسة الجدوى الفنية والتجارية لاستخراج الموارد الطبيعية.					
8	تلتزم شركات النفط ب رسملة تكاليف التطوير للمصادر الطبيعية.					

المجال الثاني: مدى التزام شركات النفط الكويتية بالمعالجة المحاسبية لتكاليف الاستكشاف والتنقيب عن النفط الواردة ضمن معيار الإبلاغ المالي رقم (6).

الرقم	الفقرة	تلتزم بشده	تلتزم	متوسطة الالتزام	لا تلتزم	لا تلتزم بشده
1	تلتزم الشركة بالاختيار بين نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم للمحاسبة بتكاليف الاستكشاف وذلك بالاستناد إلى معايير محاسبة مشابهه.					

الرقم	الفقرة	تلتزم بشده	تلتزم	متوسطة الالتزام	لا تلتزم	لا تلتزم بشده
2	تلتزم شركات النفط بالتحول من سياسة محاسبية إلى أخرى للمحاسبة بتكاليف الاستكشاف والتقييم والتنقيب.					
3	تلتزم الشركة في تصنيف تكاليف الاستكشاف والتنقيب المتعلقة بتكاليف حقوق التنقيب كأصول غير ملموسة.					
4	تلتزم الشركة في تصنيف تكاليف التقييم والاستكشاف والتنقيب المتعلقة بتكاليف معدات الحفر كأصول ملموسة.					
5	تلتزم الشركة برسملة تكاليف الاستكشاف والتنقيب بما يتناسب مع متطلبات معيار(16) الممتلكات والمصانع والمعدات.					
6	تلتزم الشركة بالعرض والإفصاح عن خسارة التدني في قيمة مخزون النفط إذا زادت تكلفة الأصل عن القيمة القابلة للاسترداد.					
7	تلتزم الشركة بتقييم التكاليف المرسمله فيما إذا تدنت قيمتها والاعتراف بخسارة التدني في قائمة الدخل.					

المجال الثالث: مدى التزام شركات النفط الكويتية بالمعالجة المحاسبية لنضوب النفط حسب متطلبات معيار الإبلاغ المالي رقم (6).

الرقم	الفقرة	تلتزم بشده	تلتزم	متوسطة الالتزام	لا تلتزم	لا تلتزم بشده
1	تلتزم إدارة الشركة بتحديد الاحتياطيات النفطية في الآبار المنتجة.					
2	تلتزم الشركة باستنفاذ التكاليف المرسملة خلال الفترات الزمنية التي يتم فيها استخراج النفط.					

الرقم	الفقرة	تلتزم بشده	تلتزم	متوسطة الالتزام	لا تلتزم	لا تلتزم بشده
3	تلتزم الشركة بالاعتراف بالجزء المستخرج من النفط كمصروف نضوب.					
4	تلتزم الشركة باعادة تقييم الاحتياطيات في ابار النفط بعد العمل على استخراجه بشكل دوري.					
5	تلتزم الشركة ب تحديد تكلفة الوحدة المستخرجة من خلال تحديد معدل تكلفة البرميل المستخرج.					
6	تلتزم الشركة بـتجميع مصروف النضوب في حساب مجمع نضوب البئر المنتج.					
7	تلتزم الشركة باعادة احتساب معدل نضوب البرميل المنتج في حال اختلفت التكلفة الراسمالية للبئر المنتج.					

المجال الرابع: مدى التزام شركات النفط الكويتية بمتطلبات الافصاح حسب متطلبات معيار الإبلاغ المالي رقم (6).

الرقم	الفقرة	تلتزم بشده	تلتزم	متوسطة الالتزام	لا تلتزم	لا تلتزم بشده
1	تلتزم الشركة بالافصاح عن معلومات تحدد وتوضح المبالغ المعترف بها في القوائم والناشئة عن تكاليف الاستكشاف.					
2	تلتزم الشركة بالافصاح عن معلومات تحدد وتوضح المبالغ المعترف بها في القوائم والناشئة عن تكاليف الاجهزة والاصول الراسمالية المشاركة في الاستكشاف					
3	تلتزم الشركة بالافصاح عن السياسة المتبعة للمحاسبة بتكاليف الاستكشافوالتنقيب.					

الرقم	الفقرة	تلتزم بشده	تلتزم	متوسطة الالتزام	لا تلتزم	لا تلتزم بشده
4	تلتزم الشركة بالافصاح عن كيفية الاعتراف بتكاليف الاستكشاف كأصول.					
5	تلتزم الشركة بالافصاح عن الاصول والخصوم وحقوق الملكية الناجمه عن الاستكشاف والتنقيب عن المصادر الطبيعية.					
6	تلتزم الشركة بالافصاح عن المصاريف والايرادات الناجمه عن الاستكشاف والتنقيب عن المصادر الطبيعية.					
7	تلتزم الشركة بالافصاح عن التدفقات النقدية التشغيلية والاستثمارية الناجمه عن الاستكشاف والتنقيب عن المصادر الطبيعية.					

ملحق رقم (2) قائمة المحكمين للاستبانة

الرقم	اسم الدكتور المحكم ورتبته	مكان العمل
1-	أ.د يوسف سعادة	جامعة العلوم التطبيقية
2-	أ.د جبرائيل كحالة	جامعة العلوم التطبيقية
3-	أ.د عماد الشيخ	جامعة العلوم التطبيقية
4-	أ.د علي ذنيبات	جامعة الزرقاء الأهلية
5-	أ.د إبراهيم فتوح	جامعة الزرقاء الأهلية
6-	د. عبد الرحمن الدلابيح	جامعة آل البيت
7-	د. محمد الحدب	جامعة آل البيت
8-	د. عودة بني أحمد	جامعة آل البيت
9-	د. عمر شقور	جامعة الزرقاء الأهلية
10-	د. فؤاد سليمان	جامعة الزرقاء الأهلية
11-	د. فادي شهاب	الجامعة الهاشمية
12-	د. خلدون أحمد	جامعة عمان العربية
13-	د. زياد السعيدات	جامعة عمان العربية
14-	د . نمر سليحات	جامعة عمان العربية
15-	د. محمود نصار	جامعة العلوم التطبيقية
16-	د. ماجد قباجة	جامعة العلوم التطبيقية

ملحق رقم (3) شركات النفط الكويتية:

الرقم	الشركة
1 -	شركة المقاولات والخدمات البحرية.
2 -	شركة المجموعة البترولية المستقله.
3 -	شركة الصفاة للطاقة القابضة.
4 -	شركة ايكاروس للصناعات النفطية.
5 -	الشركة الوطنية للخدمات البترولية.
6 -	الشركة الخليجية للاستثمار البترولي.
7 -	شركة برقان لحفر الابار.
8 -	شركة بيت الطاقة القابضة.

ملحق رقم (4) مخرجات التحليل الاحصائي

Reliability

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.715	8

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	56	100.0
	Excluded[a]	0	.0
	Total	56	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.691	7

Reliability

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	56	100.0
	Excluded[a]	0	.0
	Total	56	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.760	7

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.673	7

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.789	29

T-Test

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
q1	56	4.1607	.49642	.06634
q2	56	4.0714	.65663	.08775
q3	56	4.0893	.64036	.08557
q4	56	4.0357	.65959	.08814
q6	56	3.7321	.84188	.11250
q5	56	3.6607	.79262	.10592
q7	56	3.8750	.83258	.11126
q8	56	3.9464	.84034	.11229

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
recognise	56	4.3259	.32596	.04356

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
q9	56	4.1071	.56177	.07507
q10	56	4.1250	.57406	.07671
q11	56	3.9107	.81524	.10894
q12	56	3.8214	.83355	.11139
q13	56	3.9643	.73767	.09858
q14	56	4.0000	.66058	.08827
q15	56	3.9107	.72052	.09628

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
acc	56	4.4464	.78627	.10507

One-Sample Test

	Test Value = 3					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
acc	13.766	55	.000	1.44643	1.2359	1.6570

```
[DataSet1] D:\ahmad azmi11.sav
```

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
q16	56	4.0893	.64036	.08557
q17	56	4.0179	.61765	.08254
q18	56	4.0357	.73767	.09858
q19	56	3.9464	.72412	.09676
q20	56	3.9821	.67396	.09006
q21	56	3.8750	.66230	.08850
q22	56	3.9107	.66815	.08929

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
dipli	56	4.3214	.29748	.03975

One-Sample Test

	Test Value = 3					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
dipli	33.241	55	.000	1.32143	1.2418	1.4011

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
q23	56	3.9464	.67203	.08980
q24	56	3.9107	.69483	.09285
q25	56	3.8929	.73059	.09763
q26	56	3.9464	.64441	.08611
q27	56	3.9464	.58526	.07821
q28	56	3.9286	.70986	.09486
q29	56	4.0179	.64642	.08638

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
discl	56	4.3367	.25617	.03423

One-Sample Test

	Test Value = 3					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
discl	39.049	55	.000	1.33673	1.2681	1.4053

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

		recognise	acc	dipli	discl	allll
N		56	56	56	56	56
Normal Parameters[a,b]	Mean	4.3259	4.4464	4.3214	4.3367	3.9606
	Std. Deviation	.32596	.78627	.29748	.25617	.26527
Most Extreme Differences	Absolute	.163	.295	.212	.168	.074
	Positive	.163	.295	.165	.168	.074
	Negative	-.132	-.196	-.212	-.122	-.065
Kolmogorov-Smirnov Z		1.218	2.209	1.587	1.259	.551
Asymp. Sig. (2-tailed)		.103	.201	.113	.084	.922

Correlations

Correlations

		recognise
q1	Pearson Correlation	0.333*
	Sig. (2-tailed)	.0233
	N	56
q2	Pearson Correlation	.303*
	Sig. (2-tailed)	.023
	N	56
q3	Pearson Correlation	.0537**
	Sig. (2-tailed)	.002
	N	56
q4	Pearson Correlation	.611**
	Sig. (2-tailed)	.006
	N	56
q5	Pearson Correlation	.451**
	Sig. (2-tailed)	.005
	N	56
q6	Pearson Correlation	.311*
	Sig. (2-tailed)	.001
	N	56
q7	Pearson Correlation	.52**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	56

q8	Pearson Correlation	.302*
	Sig. (2-tailed)	.024
	N	56
recognise	Pearson Correlation	1
	Sig. (2-tailed)	
	N	56

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

```
[DataSet1] D:\ahmad azmi11.sav
```

Correlations

		Dipli
q16	Pearson Correlation	.311*
	Sig. (2-tailed)	.001
	N	56
q17	Pearson Correlation	0.485*
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	56
q18	Pearson Correlation	.356
	Sig. (2-tailed)	.001
	N	56
q19	Pearson Correlation	.310
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	56
q20	Pearson Correlation	.444*
	Sig. (2-tailed)	.001
	N	56
q21	Pearson Correlation	.458
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	56
q22	Pearson Correlation	.395
	Sig. (2-tailed)	.003
	N	56
dipli	Pearson Correlation	1
	Sig. (2-tailed)	
	N	56

Correlation

[DataSet1] D:\ahmad azmi11.sav

Correlations

		Discl
q23	Pearson Correlation	.411*
	Sig. (2-tailed)	.001
	N	56
q24	Pearson Correlation	0.451*
	Sig. (2-tailed)	.008
	N	56
q25	Pearson Correlation	.365*
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	56
q26	Pearson Correlation	0.455*
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	56
q27	Pearson Correlation	.410*
	Sig. (2-tailed)	.003
	N	56
q28	Pearson Correlation	.444*
	Sig. (2-tailed)	.003
	N	56
q29	Pearson Correlation	.366*
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	56
discl	Pearson Correlation	1
	Sig. (2-tailed)	
	N	56